

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



Guatemala, Noviembre de 1,994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Dh
03
T(1340)

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Decano: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
Secretario: Lic. Roberto Salazar Casiano
Vocal 1o.: Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal 2o.: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
Vocal 4o.: P.C. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López
Vocal 5o.: P.C. Fredy Orlando Mendoza López

**TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

Presidente: Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Secretario: Lic. Marco Tulio Paredes Morales
Examinador: Lic. Oswaldo René Marroquín Galdamez
Examinador: Lic. José Rolando Ortega Barrera
Examinador: Lic. Sergio Roberto González Ayala

SERVICIOS JURIDICOS CONTABLES

LIC. ALFONSO ESPAÑA M.
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 1317

LIC. RUDY R. RIOS MARTINEZ
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. 767

Guatemala, C. A.

Guatemala,
26 de julio de 1,994

Licenciado
Jorge Soto
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad

Estimado Licenciado:

En atención a la designación de esa Decanatura, de fecha 1 de octubre de 1993, he procedido a realizar la asesoría correspondiente en la elaboración del trabajo de tesis denominada "LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL APLICADA EN LAS INDUSTRIAS CERVECERAS", presentada por HORACIO DAVID HERNANDEZ MARTINEZ, para someterse a su examen de graduación profesional, previo a optar el Título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El estudio y elaboración del trabajo de tesis, ha sido realizado empleando métodos de investigación que se requieren para garantizar la calidad del mismo, en particular la necesidad del conocimiento pleno que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría debe poseer en aspectos relacionados con la actividad y fiscalización de la industria cervecera en Guatemala. Por ello el tema desarrollado constituye una fuente de consulta, no solo para profesionales sino también para estudiantes y docentes.

En mi opinión la tesis desarrollada por el señor HORACIO DAVID HERNANDEZ MARTINEZ, reúne las condiciones y requisitos que exigen las normas universitarias sobre la materia, para ser aceptada y discutida en su examen Público de Graduación.

Con las muestras de mi consideración, respeto y alta estima, me es grato suscribirme del señor Decano,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. RUDY RONY RIOS MARTINEZ

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-3"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTISEIS DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Rudy Rony Ríos Martínez, quien fuera designado
Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela
de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado:
"LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL APLICADA EN LAS
INDUSTRIAS CERVECERAS", que para su graduación
profesional presentó el estudiante HORACIO DAVID
HERNANDEZ MARTINEZ, autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. ROBERTO SALAZAR CASIANO
SECRETARIO



LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



ACTO QUE DEDICO

- A: DIOS.
- A: MI FAMILIA.
Padres: Virgilio Hernández y Genoveva Martínez,
Esposa: Rousselin González,
Hija: Devy Rousselyn,
Hermanos: Fidelina, Hodilio y Jorge Santos.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala.
- A: Licenciado Rudy Rony Ríos Martínez.
- A: MIS COMPANEROS DE ESTUDIO.
Carlos, Zuly, Betty, Sonia, Mynor, Mónica, Brenda, Juan,
y Aida,
- A: LOS SEÑORES.
Randolfo Donis, Santiago Donis, María Luisa Cruz,
Cipriano Téllez, Hilda González, Lidia López de Vásquez
Manuel Cruz, Celsa Cruz, Manuel Orellana, y Julio
Morales.
- A: MIS AMIGOS.
Carlos Ivan, Victor Daniel, Pedro Enrique, Luis Dario y
Elda Maritza.
- A: LAS EMPRESAS.
Calzado Jordán, Central Distribuidora, S.A., Distribuidora
La Nueva, S.A., Abarroteria San Jorge y Gasolinera Santa
Lucía.
- A: MIS COMPANEROS DE TRABAJO.
Rony, Elmer, Miguel Morales, Cornelio, Stuardo Palencia,
Mario Chavez, Miguel Flores, Hugo, Cesar, William
Harrison, Stuardo Bregel, Alfredo Hernández, José Mus,
Nery García y Flor de María Cano.
- A: Todo el Pueblo de Guatemala
Que es al que pertenezco.

**LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL
APLICADA A LAS INDUSTRIAS CERVECERAS**

CONTENIDO

Pág. No.

INTRODUCCION

**CAPITULO I.
LA INDUSTRIA CERVECERA.**

1.	NATURALEZA.	1
1.1.	Proceso de Cocimiento.	4
1.2.	Proceso de Fermentación.	5
1.3.	Proceso de Maduración.	5
1.4.	Proceso de Envasado.	6
1.5.	Proceso de Control de Calidad.	6
2.	ORGANIZACION LEGAL.	7
3.	ORGANIZACION ADMINISTRATIVA.	8
3.1.	Area de Producción.	8
3.2.	Area de Ventas.	8
3.3.	Area de Finanzas.	8
4.	FUNCIONAMIENTO.	8
4.1.	Organo de Decisión o de Soberanía.	9
4.2.	Organo de Administración.	9
4.3.	Organo de Fiscalización.	10

**CAPITULO II.
LA AUDITORIA.**

1.	ANTECEDENTES.	11
2.	DEFINICION DE AUDITORIA.	13
3.	NECESIDADES QUE SATISFACE LA AUDITORIA.	15
3.1.	Necesidad de Información.	15
3.2.	Necesidad de Revisión de la Información Contable.	16
3.3.	Necesidad de Atestificación.	19

Pág. No.

4.	TIPOS DE AUDITORIA.	20
4.1.	Auditoría Interna.	21
4.2.	Auditoría Externa.	22
4.3.	Auditorías Detalladas y Auditorías Específicas.	24
4.3.1.	Auditorías Detalladas.	24
4.3.2.	Auditorías Específicas.	24
5.	CLASIFICACION FUNCIONAL DE LA AUDITORIA.	24
5.1.	Auditoría Operacional.	25
5.1.1.	Objetivo de la Auditoría Operacional.	27
5.1.2.	Ventajas de la Auditoría Operacional	27
5.1.3.	Campo de Acción de la Auditoría Operacional.	29
5.2.	Auditoría Forense.	30
5.2.1.	Definición.	31
5.2.2.	La Quiebra.	31
5.2.3.	Procedimientos Previos a la Declaracion de la Quiebra.	31
5.2.3.1.	Procedimientos Extrajudiciales.	31
5.2.3.2.	Procedimientos Judiciales.	32
5.2.3.3.	Estado de Liquidación.	35

CAPITULO III.

EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.

1.	DEFINICION.	36
2.	CUALIDADES QUE POSEEN LOS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES QUE LE DAN CREDIBILIDAD PARA EMITIR OPINION.	37
2.1.	Cuerpo Especializado de Conocimientos técnicos.	38
2.2.	Standares de Admisión.	39
2.3.	Autorealización.	40
2.4.	Aprobación de la Comunidad.	41
3.	SERVICIOS PRESTADOS POR EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.	41
3.1.	Sector Público.	42
3.2.	Sector Privado.	43
4.	UBICACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR DENTRO LA INDUSTRIA CERVECERA.	43
5.	EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE LOS CAMBIOS MUNDIALES.	44
5.1.	Globalización Económica.	45
5.2.	Mercado Libre.	46

5.3.	Necesidad de Calidad Total en las Industrias.	47
------	---	----

CAPITULO IV.

AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL.

1.	ENFOQUE TRADICIONAL DE LA AUDITORIA.	50
1.1.	Planificación.	52
1.2.	Análisis de los Sistemas de Control Interno.	52
1.3.	Técnicas de Muestreo.	53
1.4.	Muestreo Estadístico.	53
1.5.	Pruebas de Auditoría.	54
2.	ENFOQUE EMPRESARIAL DE LA AUDITORIA.	55
3.	CARACTERISTICAS DE LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL .	56
3.1.	Enfoque de Arriba Hacia Abajo.	57
3.2.	Énfasis en el Conocimiento del Negocio.	58
3.3.	Énfasis en el Criterio Profesional.	59
3.4.	Enfoque de Auditoría a Medida.	60
3.5.	Énfasis en la Planificación Estratégica.	61
3.6.	Afirmaciones que componen los Estados Financieros.	63
3.7.	Objetivos de Auditoría.	64
3.8.	Evaluación del Riesgo de Auditoría.	65
3.9.	Determinación de los Controles Claves.	67
3.10.	Determinación de los Procedimientos de Auditoría.	69

CAPITULO V.

**LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL APLICADA EN LA
INDUSTRIA CERVECERA EN GUATEMALA.**

1.	PROCESO DE AUDITORIA.	70
1.1.	Etapa de Planificación.	72
1.1.1.	Planificación Estratégica.	74
1.1.2.	Planificación Detallada.	78
1.2.	Etapa de Ejecución.	80
1.3.	Etapa de Conclusión.	81
2.	EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA.	82
2.1.	Fuentes de Evidencia de Auditoría.	83
2.2.	Selección de Procedimientos de Auditoría.	84
2.2.1.	Procedimientos de Cumplimiento.	85
2.2.2.	Procedimientos Sustantivos.	85
2.2.3.	Pautas para la Selección de Procedimientos de Auditoría.	86

2.2.4.	Utilización del Trabajo de un Especialista.	87
2.2.5.	El Muestreo en Auditoría.	87
2.3.	Métodos para la Selección de Muestras.	88
3.	EVALUACION DE LOS CONTROLES.	89
3.1.	Sistema de Información, Contabilidad y Control en la Industria Cervecera.	91
3.2.	Categorías de los Controles.	92
3.2.1.	Ambiente de Control.	93
3.2.2.	Controles Directos.	94
3.2.3.	Controles Generales.	96
3.3.	Revelación del Sistema de Información, Contabilidad y Control.	96
3.4.	Evaluar las debilidades encontradas y el efecto que estas tienen en el Enfoque Previamente Planificado.	98
3.5.	Revelación de Deficiencias o Recomendaciones sobre el Sistema de información, Contabilidad y Control.	99
3.6.	Relación con los Procedimientos y Programas de Trabajo de Auditoría.	100
4.	DOCUMENTACION DEL PROCESO DE AUDITORIA.	102
4.1.	Objetivos de los papeles de trabajo en la Industria Cervecera.	102
5.	INFORMES DE AUDITORIA.	103
5.1.	Definición.	103
5.2.	Tipos de Informes.	104
5.2.1.	Informe Corto.	104
5.2.2.	Informe Largo.	104
5.3.	Características Generales de los Informes.	105
5.4.	Presentación.	105
5.5.	Identificación de los Estados Financieros Auditados.	105
5.6.	Dictamen.	106
5.6.1.	Tipos de Dictámenes.	106
5.6.2.	Contenido.	108
5.6.3.	Aclaración al Dictamen.	109
5.6.4.	Firma del Profesional.	109

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

INTRODUCCION

La auditoría es entre otras una actividad propia de la profesión de los Contadores Públicos y Auditores que tienen un reconocimiento formal sobre dicha disciplina, personas con capacidad, calidad y credibilidad para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad mercantil.

La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva, respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia entre estas afirmaciones y criterios establecidos, y comunicar los resultados a los usuarios interesados.

Los cambios que se han dado en el transcurso del tiempo han obligado a que la auditoría se extienda más allá de su función tradicional como contaduría pública y la de revisar estados financieros.

Quando se mira hacia la evolución y expansión de las empresas, que han eliminado las fronteras geográficas y penetrado en las políticas de los otros países así como en sus economías, la ciencia y el avance de la tecnología, es necesario que los servicios de auditoría independiente cobren

más importancia. Los Contadores Públicos y Auditores deben revisar diferentes aspectos de actividades y procedimientos al realizar una auditoría y así poder recomendar sobre mejoras necesarias en los procedimientos de control y aspectos de carácter económico-financiero y de funcionamiento operativo, entonces el Contador Público y Auditor se convierte en su asesor y consultor de empresas.

El trabajo que se presenta se titula **"LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL APLICADA EN LAS INDUSTRIAS CERVECERAS"** que consta de cinco capítulos. En el primer capítulo enmarca la naturaleza, organización legal y administrativa y funcionamiento de la industria cervecera; el segundo capítulo se refiere a aspectos de auditoría como definición, necesidades que satisface, tipos y clasificación funcional. El Tercer Capítulo contiene aspectos sobre el Contador Público y Auditor como es la definición, cualidades que posee que le dan credibilidad para emitir opinión, servicios que presta, ubicación dentro la industria cervecera y su situación ante los cambios mundiales; en el capítulo cuarto se menciona el enfoque tradicional y el enfoque empresarial de la auditoría, así como las características del enfoque empresarial de la auditoría para darle más amplitud al tema y en el capítulo quinto se hace una exposición sobre la aplicación de la auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera

mencionandose, el proceso, las evidencias y procedimientos, la evaluación de los controles, la documentación del proceso y los informes de auditoría. Al final del presente trabajo se enumeran las diferentes conclusiones y recomendaciones a las que se llegó, las que ayudarán en la orientación, evaluación, y toma de decisiones en cuanto a la forma de realizar una auditoría con enfoque empresarial.

La auditoría con enfoque empresarial permite aplicarse a entidades de cualquier tamaño y actividad económica, cuyos registros contables se lleven en sistemas computarizados de los más sofisticados, hasta aquellos que se lleven con los métodos mecánicos o manuales más simples.

CAPITULO I

LA INDUSTRIA CERVECERA

1. NATURALEZA.

El origen de las bebidas nutritivas hechas a base de fermentación de granos, es tan remota como el cultivo mismo de los cereales. La primera región donde se elaboró la cerveza fue la mesopotamia, tres mil años antes de nuestra era. Se sabe que ya en esa época se exigía que fuese brillante y clara y para ese efecto se le sometía al filtrado de arcillas. Pronto diversos pueblos la adoptaron también como su bebida predilecta, siendo los egipcios, los que la perfeccionaron añadiéndole pequeñas cantidades de lúpulo, el cual aún ahora se utiliza en su elaboración y es el que le confiere ese sabor entre ligeramente amargo y deliciosamente refrescante que le

caracteriza. ^{1/}

Simultáneamente a que se fue generalizando su consumo, fueron descubriéndose las cualidades de la cerveza, como eficaz reconstituyente y como elemento tónico por excelencia, así por ejemplo, los Celtas la consideraron como un don de Ceres, deidad benevolente y prodiga de las cosechas y cereales. Hacia el siglo VII, siendo ya la bebida europea de mayor consumo se generalizó al agregarle el lúpulo para aromatizarla. Sin embargo durante la primera parte de la Edad Media la elaboración de la cerveza, fue mas bien una labor familiar, frecuentemente encomendada a la mujer, cuando no un privilegio de monasterios. ^{2/}

Durante las prolongadas travesías del Renacimiento, y dado que el agua se hacia impotable a fin de prevenir a los marineros contra las enfermedades, todos los barcos llevaban cerveza. Cuando Colón llego al Nuevo Mundo, encontró que los nativos fabricaban bebidas fermentadas, principalmente de maíz, las cuales elogió comparándolas a la cerveza de Inglaterra.

^{1/} Distribuidora La Nueva, S.A., Revista Soy Distribución No. 10, Página 14, Primera Edición, abril a junio 1,993

^{2/} Ibid. Pág. 14

La industria cervecera en Guatemala, data desde los años finales del siglo XIX, elaborando en la actualidad cerveza en diversas presentaciones, envasándola en botellas de 12 y de 32 onzas, en lata de 12 y de 16 onzas y en barril de metal de 30 y de 50 litros, diversificando la producción en diferentes clases, a saber:

- **CERVEZA EMBOTELLADA:**

Gallo Botella de 12 Onzas,
Gallo de un Litro,
Gallo Light de 12 Onzas,
Cabro botella de 12 Onzas,
Cabro de un Litro,
Moza Botella de 12 Onzas,
Moza de un litro,
Victoria Botella de 12 Onzas,
Corona Botella de 12 Onzas,
Montecarlo Botella de 12 Onzas.

- **CERVEZA ENLATADA:**

Gallo enlatada de 12 Onzas,
Gallo enlatada de 16 Onzas,
Gallo Light enlatada de 12 Onzas,
Navideña enlatada de 12 Onzas,
Navideña enlatada de 16 Onzas,
Moza enlatada de 12 Onzas,

Montecarlo lata de 12 onzas, de gran calidad.

Famosa lata de 12 Onzas. - de gran calidad.

- CERVEZA EN BARRIL:

Gallo Barril de Treinta Litros,

Gallo Barril de Cincuenta Litros,

Moza Barril de Treinta Litros,

Moza Barril de Cincuenta Litros.

La mayoría de la producción de cerveza esta dirigida al consumo del mercado interno a excepción de la Cerveza montecarlo botella de 12 onzas y la Cerveza famosa lata de 12 onzas que se exporta a los Estados Unidos de Norte América.

La elaboración de cerveza lleva procesos continuos, en donde las diferentes materias primas empleadas pasan a cada proceso, previo a convertirse en producto terminado a saber: Proceso de Cocimiento, Fermentación, Maduración, Envasado y Proceso de Control de Calidad.

1.1. PROCESO DE COCIMIENTO.

En esta etapa de producción, se mezclan con agua las materias primas como malta y maíz precocido que previamente han sufrido los procesos de limpieza y molido. El objeto de la maceración es el ablandar la malta y la conversión de almidones a azúcar fermentables, que servirán para la fabricación de cerveza, proceso que se lleva a cabo

por medio de las enzimas contenidas por la propia malta. La mezcla obtenida es filtrada, obteniendo de esta filtración lo que se conoce con el nombre de mosto caliente. La cáscara que queda en el filtro se denomina afrecho que posteriormente se vende como subproducto para alimento de ganado.

El mosto caliente es trasladado a una caldera en donde se le agrega azúcar y lúpulo y se hierven a temperatura de ebullición por un tiempo determinado, luego se traslada al whirlpool con el fin de sedimentar las proteínas que floculan durante la cocción, luego a un proceso de enfriamiento en donde se le agrega la levadura y aire.

1.2. PROCESO DE FERMENTACION.

En este proceso se efectúa la transformación de los azúcares fermentables en alcohol y gas carbónico por medio de la levadura, este proceso dura alrededor de una semana para luego pasar al siguiente proceso.

1.3. PROCESO DE MADURACION.

Aquí es en donde se obtiene el sabor y clasificación de la cerveza, una vez ya madura, pasa al filtrado por medio de tanques de atomellas para retirar levadura, proteínas y luego pulirla, posteriormente a este paso, llega a tanques de presión en donde se encuentra lista para su envasado.

1.4. PROCESO DE ENVASADO.

Consiste en el envasado de la cerveza, de acuerdo a las distintas clases de cerveza producida. En este proceso de embotellado o enlatado se etiqueta y se coloca en su cajilla para salir a la venta al mercado. La producción de cerveza diariamente se encuentra supervisada por inspectores fiscales, los cuales se encargan de verificar que los reportes de producción se encuentren correctamente elaborados, dando esto un grado de mayor seguridad para fines de control fiscal.

1.5. PROCESO DE CONTROL DE CALIDAD.

Para obtener un producto uniforme en sus características y de una buena calidad es indispensable tener durante todo el proceso de su fabricación hasta el final un control estricto y completo, siendo posible ello por las actividades que se realizan en el área denominada "Laboratorio de Control de Calidad", como es sabido la materia prima tiene una gran influencia en la calidad de un producto y por tal razón es en esos elementos donde da inicio el control de calidad, en un proceso de cervecería constituyen también elementos importantes el agua, la malta, la hojuela de maíz, el azúcar y el lúpulo, la levadura que se hace necesaria para producir la fermentación, aunque no es materia prima directamente, es necesario mencionarla porque ella forma lo que se puede llamar

el carácter de la cerveza.

La segunda etapa en la cadena de control de calidad es la producción. Se analiza el mosto, permitiéndonos asegurar que la cerveza tenga la composición requerida, se revisa seguidamente la fermentación, la maduración y la filtración, para que el maestro cervecero pueda tomar las decisiones óptimas para conseguir una cerveza sana y degustable.

Con el proceso de envasado se efectúa el tercer paso de control de calidad que constituye la protección del producto, cuidándose de sobremanera la limpieza del envase para recibir la cerveza terminada. La pasteurización y etiquetado dan el producto final para el proceso. El control de calidad continúa con los análisis del producto listo para el consumo, efectuando pruebas en el aspecto químico, físico, microbiológico y organoléptico con el fin de presentar al consumidor una cerveza que cumpla con los requisitos de buena calidad.

2. ORGANIZACION LEGAL.

La industria cervecera en el departamento de Guatemala data desde el año de 1,886 encontrándose en la actualidad constituidas y organizadas en sociedades anónimas.

3. ORGANIZACION ADMINISTRATIVA.

La organización administrativa de la industria cervecera depende fundamentalmente de la producción, ventas y finanzas, subdividiéndose estas en otras de menor amplitud pero de igual importancia según los requerimientos de la empresa.

3.1. AREA DE PRODUCCION:

Esta área comprende los siguientes departamentos, así:

a) Departamento de Compras y Suministros, b) Departamento de Inventarios, c) Departamento de elaboración, d) Departamento de Envasado que se divide en las áreas de Recepción de Envase, Despaletización, Desempacadora y Cierre de Producción.

3.2. AREA DE VENTAS.

Esta área comprende los siguientes departamentos, así:

a) Departamento de Ventas, b) Departamento de Comercialización, y c) Departamento de Operaciones.

3.3. AREA DE FINANZAS.

Comprende los siguientes departamentos, así:

a) Departamento de Presupuestos, b) Departamento de caja, c) Departamento de Contabilidad, y d) Departamento de Créditos.

4. FUNCIONAMIENTO.

La industria de la cerveza en Guatemala funciona organizada en empresas mercantiles propiedad de sociedades

mercantiles, que requieren para sus operaciones la actuación de personas físicas para llevar a cabo la creación, organización, dirección, coordinación y fiscalización de las diferentes actividades de la empresa siendo dichas funciones realizadas por los órganos sociales de la misma, ellos son: a) órgano de Decisión o de soberanía, b) órgano de administración y c) órgano de fiscalización.

4.1. ORGANO DE DECISION O DE SOBERANIA.

Este órgano es la máxima autoridad dentro la industria cervecera, formada por la asamblea general de accionistas al cual se encuentran subordinados los demás órganos, ya que él es el único que puede tomar decisiones o fijar políticas en relación a asuntos determinados por la ley o según lo exprese la escritura social. Sus resoluciones son tomadas por la mayoría calificada.

4.2. ORGANO DE ADMINISTRACION.

Este órgano es el encargado de ejecutar las resoluciones dispuestas por el órgano de decisión, que esta formado por varios administradores o gerentes. El nombramiento y la remoción de los administradores se hace por resolución de los socios, los administradores representan judicialmente a la sociedad, y son los que llevan a la práctica las políticas del órgano de soberanía.

4.3. ORGANISMO DE FISCALIZACIÓN.

En la industria de la cerveza se lleva un control del funcionamiento y de las actividades de la sociedad, especialmente fiscalizando los actos del órgano de administración, que es el que tiene a su cargo ejecutar las resoluciones del órgano de decisión. La fiscalización se realiza directamente por uno o varios Contadores Públicos y Auditores.

CAPITULO II

LA AUDITORIA

1. ANTECEDENTES.

El origen de la auditoria es tan antigua como generalmente se cree. En el antiguo egipto encontramos un centralizado y eficiente sistema de recaudación fiscal, creado por los faraones para cobrar tributos a favor del Estado. En esta época la tenencia de la tierra estaba distribuida por el Rey en forma de feudos permanentes indivisibles a favor de la nobleza. Esta distribución facilitaba la recaudación de los impuestos permitiendo una vigilancia constante por parte de un funcionario del faraón llamado visir. ³/

La auditoria como profesión fue reconocida por primera vez bajo la ley Británica de las sociedades anónimas de 1,862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el periodo del mandato de la Ley: "Un sistema metódico era deseable para una

³/ Silva Chos, Edgar David. La Auditoria como Elemento de Control en las Empresas Industriales Guatemaltecas. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Pág.61, Octubre 1,987.

adecuada información y para la prevención del fraude". También reconocía "Una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas. Desde 1,862 hasta 1,905 la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en el área de Estados Unidos allá por el año de 1,900. */ En Inglaterra al efectuar las auditorías se siguió haciendo énfasis en cuanto a la detección y prevención de fraudes mientras que en los Estados Unidos, además de considerar importante la detección y prevención de fraudes le da importancia a la detección y prevención de errores, con lo cual aumentó la demanda del servicio. El objetivo del servicio siguió desarrollándose "No sin oposición, hasta aproximadamente 1,940, en este tiempo existía un cierto grado de acuerdo en que el auditor podría y debería no ocuparse primordialmente de la detección del fraude, si no que el objetivo primordial de una auditoría independiente debía ser la revisión de la posición financiera y de los resultados de operación para poder ofrecer opinión sobre lo adecuado de estas presentaciones a las partes interesadas; y así se

*/ James A. Cashin. Paúl D. Newirth y John F. Levy, Manual de Auditoría I. Pág. 7. Segunda Edición, Ediciones Técnicas y Científicas. 1,993.

desarrollo durante varias décadas, pareciendo que nada faltaba en nuestro medio para enriquecer el conocimiento sobre la referida temática. Sin embargo, el desarrollo de las empresas que van más allá de las fronteras geográficas y el avance de la tecnología moderna, exigen que la auditoría cobre más importancia y se realice en una forma particular para cada empresa o específicamente con enfoque empresarial para estar acorde con la época actual, haciéndose necesario cuando se efectúan los exámenes en los estados financieros que se revisen aspectos de actividades y procedimientos operacionales de la entidad auditada, para poder dar las recomendaciones necesarias para que se efectúen mejoras en los procedimientos de control, así como en los aspectos de carácter económico-financiero y de funcionamiento operativo, que trae consigo elevar la calidad y la demanda de los servicios de auditoría.

2. DEFINICION DE AUDITORIA.

La auditoría aumenta la confianza que se puede depositar sobre cierta información, tal confianza puede definirse como la congruencia existente entre el mensaje transmitido y la realidad que se describe. La auditoría es el examen de información por parte de una tercera persona distinta de la

que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen a fin de aumentar la utilidad que tal información posee.

La auditoría en su sentido más amplio se define como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilización de los aspectos económicos y financieros de las operaciones de una entidad.

La "American Accounting Association" ha preparado la siguiente definición. La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso. ^{2/}

Esta definición es amplia y suficientemente general para abarcar las categorías mayores de la auditoría independiente y la auditoría interna.

^{2/} Cook, Hohn W. y Winkle, Gary M. Auditoría, Pág. 5, Primera Edición en español, México DF. Nueva Editorial Interamericana, S.A. Agosto 1, 1988.

3. NECESIDADES QUE SATISFACE LA AUDITORIA.

3.1. NECESIDADES DE INFORMACION.

La información es imprescindible para otorgar a la sociedad la posibilidad de aprovechar los logros científicos descubiertos durante el transcurso del tiempo. La información es un elemento clave del funcionamiento efectivo y eficiente del mundo de las formas económicas, por eso la información es necesaria para el efectivo funcionamiento del segmento económico de una sociedad, puede traducirse en términos de un denominador común que es en expresiones dinerarias. Tal denominador permite la aplicación de un elemento común de medición para diversos fenómenos económicos, permitiendo así las comparaciones de usos alternativos de los activos económicos.

La sociedad necesita contar con información económico-financiera homogénea y comparable. El sistema financiero de medición puede cumplir con este objetivo. Esta situación hace que la información contable posea un gran significado para el funcionamiento de una economía. ^{6/} La existencia de un adecuado sistema de comunicación de datos económicos

^{6/} Slosse Carlos A., Gordíez, Juan C., Giordano, Silvia P. Auditoría Un Nuevo Enfoque Empresarial. Pág. 4. Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina. Ediciones Machi 1,990

financieros es condición esencial para la acumulación de capital de fuentes muy diversas en una sola empresa.

La usual complejidad de los recursos involucrados en una actividad empresarial y los sucesos que la afectan exaltan las comunicaciones de datos económicos. Estos son sensiblemente significativos tanto en el alcance como en la cantidad. Otra función principal de la información económica financiera dentro de la economía es proporcionar un medio para valorizar el éxito en el uso de los recursos. Siendo una manera de medir la gestión de los administradores.

El Contador Público y Auditor provee con su labor información económico-financiera y dentro de tal campo desempeña dos papeles fundamentales: a) Verifica la razonabilidad de la información, dando a conocer los resultados de su trabajo; y b) Se constituye en consultor que sirve de apoyo a la gerencia que conduce los negocios empresariales. 7/

3.2. NECESIDADES DE REVISION DE LA INFORMACION CONTABLE.

La auditoría trata de incrementar la confianza que se tiene en la información suministrada por el aparato administrativo normal de la empresa. La auditoría más común

7/ IBÍD. Pág. 4.

que lleva a cabo el Contador Público y Auditor es la de estados financieros que tiene como objetivo emitir un dictamen sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en ellos, esta opinión se hace pública, transmitiendo la autoridad del Contador Público y Auditor, como experto ajeno a los estados financieros de la compañía e incrementando así la confianza que se puede depositar en esos documentos.

La función del Contador Público y Auditor no es de corte policiaco por cuanto no está dirigida a detectar errores o irregularidades. Los errores son aquellas imprecisiones no intencionales u omisiones de importes o exposiciones dentro del saldo de una cuenta, y las irregularidades se refieren a acciones intencionales que conducen a exposiciones o valuaciones incorrectas u omisiones dentro del saldo de una cuenta, las irregularidades incluyen el suministro de información fraudulenta a través de la presentación de estados financieros que conducen a incorrectas interpretaciones. Aunque no es el objetivo de la auditoría la detección de cualquier error o irregularidad cometida, el Contador Público y Auditor deberá realizar con debido cuidado la planificación y ejecución de la tarea y la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría. Debe ejercer un adecuado grado de autocritica para alcanzar una razonable seguridad de

que las irregularidades significativas serán detectadas, dado que la opinión del Contador Público y Auditor no es un asegurador y su informe profesional no intenta constituir una garantía, en el desarrollo del plan de auditoría. El Contador Público y Auditor debe considerar factores que influyen la evaluación del riesgo de auditoría de todas las cuentas de los estados financieros y debe obtener un conocimiento de los sistemas de información, contabilidad y control. Debe existir una actitud neutral, el profesional de la contaduría pública, no debe suponer que la gerencia es deshonesto, ni debe asumir una honestidad no comprobada.

Debe reconocer que existen condiciones o cuestiones emergentes de evidencias obtenidas en auditorías anteriores necesarias para evaluar efectivamente si los estados financieros están libres de cualquier error o irregularidad, la integridad de la gerencia es fundamental, ya que ella es la responsable por la elaboración de los estados financieros.

Para evaluar la información financiera el Contador Público y Auditor debe combinar tres aspectos fundamentales a saber: 1o.) Adecuado conocimiento del ente a auditar y sus operaciones, 2o.) Total familiaridad con su sistema de información; y 3o.) Clara concepción de los principios de medición y comunicación convencionalmente usados para

describir formas económicas. */

3.3. NECESIDADES DE ATESTIFICACION.

El Contador Público y Auditor al concluir una auditoría expresa su opinión, como experto independiente, sobre si el informe de los datos económico - financieros que un ente presenta está adecuadamente preparado. El desempeño de esta función brinda crédito a la manifestación o declaración de la empresa y aumenta la confianza. La opinión emitida indica que los datos presentados son apropiados para el propósito de exposición perseguido, ya que existe una evidencia objetiva sobre la que descansa la misma constituida por los juicios ejercitados en su interpretación los que lo justifica. Una de las razones que contribuyen a un mayor uso de la función de auditoría independiente es la existencia de una sociedad capitalista industrializada con empresas propiedad de sociedades anónimas que tienen distribuido su capital en una gran cantidad de accionistas, a quienes les interesa un informe independiente sobre el estado de la gestión del ente económico. Entre los informes de declaraciones podemos mencionar: a) Informe a los accionistas, b) Informe a las autoridades de fiscalización de la sociedad, c) Informe a las

*/ IBÍD. Pág. 4

autoridades fiscalizadoras del gobierno, d) Informes para la gerencia y otros sectores de la empresa, e) Informes a otros terceros interesados como posibles inversores, prestamistas, proveedores, clientes, etc. ^{9/}

4. TIPOS DE AUDITORIA.

Dentro de la gama de servicios que puede prestar el profesional de la contaduría pública y auditoría, podemos diferenciar aquellas que persiguen el fin de observar la razonabilidad de los estados financieros y en esta medida fijamos nuestra atención a la auditoría realizada en forma independiente con propósitos de expresar una opinión sobre la información examinada, ello se denomina "auditoría externa o independiente" y la auditoría realizada por los empleados o funcionarios de la organización con propósitos de control, es comúnmente denominada "auditoría interna". Un servicio de Auditoría no debe circunscribirse sólo en la revisión de la información contable, sino permitir que tal trabajo contenga un valor agregado para la empresa. ^{10/} El examen de los

^{9/} Slosse Carlos A., Gordíez, Juan C., Giordano, Silvia P. Auditoría Un Nuevo Enfoque Empresarial. Pág. 5 Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina. Ediciones Machi 1,990.

^{10/} IBfD. Pág. 6

estados financieros requiere que los Contadores Públicos y Auditores revisen diferentes aspectos de las actividades y procedimientos de una organización. A consecuencia de esa revisión se puede aconsejar sobre mejoras necesarias en los mecanismos de control y ofrecer sugerencias constructivas sobre otras cuestiones económico financieras y del funcionamiento operativo de las empresas. Las recomendaciones de los Contadores Públicos y Auditores pueden referirse a determinados problemas de orden administrativo y otros que involucren sistemas y técnicas de organización y control como presupuestación, control de costos, planeamiento de utilidades, informes internos, procesamiento electrónico de datos y otros análisis cuantitativos.

4.1. AUDITORIA INTERNA.

La Auditoría interna es una actividad operativa independiente de los sectores objeto de revisión. Por lo tanto, debería reportar a los máximos niveles de la organización y depender de ellos. La auditoría interna tiene por objeto la revisión de las operaciones para servir de base a la administración. Por este motivo es un control que se divide como independiente pues mide y evalúa la eficiencia y eficacia de otros controles. Sus funciones incluyen:

- a) Revisión de las operaciones para verificar la autenticidad,

- exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización,
- b) Control de los activos a través de los registros contables y comprobantes físicos,
 - c) Revisión de las políticas y procedimientos para evaluar su efectividad,
 - d) Revisión de si los procedimientos contables fueron aplicados en forma consistente con los principios de contabilidad generalmente aceptados,
 - e) Auditoría de otras organizaciones con las que existen relaciones contractuales a cumplir u otras vinculaciones económicas. ^{11/}

La auditoría interna trabaja en forma separada a las operaciones de la organización, es un mecanismo de control selectivo e independiente de los engranajes de control interno habituales de la empresa.

4.2. AUDITORIA EXTERNA.

La auditoría externa es totalmente independiente de la organización para dar crédito a las manifestaciones que la administración hace a través de su sistema de información, los interesados requieren de la opinión de un profesional

^{11/} IBÍD. Pág. 7

totalmente desligado de los intereses de esa administración.

La labor de auditoría externa implica una competencia profesional singular, caracterizada por una serie de atributos tales como independencia, educación y conocimientos especializados, dedicación al servicio, matriculación en los cuerpos encargados del control del ejercicio profesional, etc. ^{12/}

Una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidos en la información contable emitida por el ente económico, en otras palabras una típica auditoría de estados financieros, sin embargo el auditor externo está capacitado para brindar cualquier servicio que implique el examen de información, operaciones, procedimientos, actividades, proyecciones, etc. que necesiten de un servicio profesional del marco de competencia del Contador Público y Auditor. ^{13/}

^{12/} IBÍD. Pág. 8

^{13/} IBÍD Pág. 8

4.3. AUDITORIAS ESPECIFICAS Y AUDITORIAS DETALLADAS.

Dentro de la auditoría interna y auditoría externa pueden prestarse servicios que conllevan a realizar Auditorías detalladas y auditorías específicas.

4.3.1. AUDITORIAS DETALLADAS.

Las auditorías detalladas se realizan a través de la revisión de manifestaciones en un 100% de las actividades realizadas en una entidad, se practica cuando se desea una verificación completa, ya sea para descubrir o para evitar una malversación, para establecer una forma de control interno o bien que cuando por no tener seguridad en el trabajo detallado que se lleva en los diferentes departamentos se considera indispensable.

4.3.2. AUDITORIAS ESPECIFICAS.

Las auditorías específicas se realizan a través de la revisión de actividades a base de pruebas selectivas, para determinar la razonabilidad de las manifestaciones dirigiéndose aquellas áreas donde considera que puede existir un mayor riesgo de errores o irregularidades.

5. CLASIFICACION FUNCIONAL DE LA AUDITORIA:

Los campos de acción de los Contadores Públicos y Auditores internos o externos se dividen en dos partes así:

a) El examen de las operaciones o actividades y b) El examen de la información contable emitida.

Los dos tipos de auditoría, interna o externa, reúnen la capacidad necesaria para prestarlos. La comunidad como receptora de parte de la información contable emitida, necesita asegurarse de su correcta confección. El origen de la función de auditoría, es lo que justifica el aspecto diferencial del sujeto que la presta, en otras palabras la independencia de criterio. Sin embargo la función del Contador Público y Auditor independiente puede abarcar campos complejos, teniendo la preparación y estudio suficiente no sólo para dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros, sino desde el punto de vista de la eficiencia y la eficacia de la organización; en ello se basa la auditoría operacional, denominada por otros estudiosos de la materia como "auditoría administrativa", "auditoría de rendimiento", "auditoría de valor por dinero", etc. con ello se describen tareas similares y objetivos idénticos.

5.1. AUDITORIA OPERACIONAL.

Algunos estudiosos de la materia dan tratamiento especial a la auditoría administrativa y a la auditoría operacional, aludiendo que la auditoría administrativa se refiere al examen de la administración y la auditoría operacional al diagnóstico

de los procesos productivos, pero dentro de la práctica debemos entender o conceptualizar como una sola, la función del Contador Público y Auditor en virtud de que ambas auditorías descansan en la organización de la empresa.

La auditoría operacional consiste en la relación de exámenes estructurados de programas de acción, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de evaluar e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente de sus recursos y el logro de sus objetivos. La auditoría operacional tiende a medir el rendimiento real con relación a un rendimiento esperado. Tiende a formular recomendaciones para mejorar el rendimiento real y alcanzar el éxito deseado.

La auditoría operacional produce ahorros considerables o mejoras identificables en los sistemas de control. En otros casos los beneficios pueden no ser tangibles, no obstante, es un hecho que la auditoría operacional logra cambios positivos y un mayor rendimiento que no podría obtenerse de otra manera. Con su misma naturaleza, la auditoría operativa no sustituye al criterio puro si puede proporcionar suficiente información como para ayudar en el proceso de la toma de decisiones gerenciales y coadyuvar en la acción del control directo.

5.1.1. OBJETIVO DE AUDITORIA OPERACIONAL.

El objetivo de la auditoría operacional es probar el sistema de medición y evaluación de la gerencia en cuanto a su actividad y eficiencia. El alcance de la auditoría operacional es variable y puede aplicarse a toda la organización o solamente algunas de sus reparticiones, actividades o sectores. Respecto al período de tiempo a ser auditado, la auditoría operacional podría fijar su alcance en un período que se extienda en varios años o tan corto que comprenda sólo algunas semanas, esta característica de la auditoría operacional ha hecho que algunos profesionales describan la disciplina como una auditoría de alcance variable.

El buen uso que se haga de todos los recursos económicos, físicos y humanos, en forma debidamente combinada, dará el grado de productividad que se desea dentro de una empresa.

5.1.2. VENTAJAS DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.

Entre las ventajas que brinda la auditoría operacional podemos mencionar:

- a) La eficacia y eficiencia en la administración,
- b) Identificación de objetivos, políticas y procedimientos, organizacionales aún no definidos,

- c) Identificación de criterios para la medición del logro de objetivos organizacionales,
- d) Evaluación independiente y objetiva de operaciones específicas,
- e) evaluación del cumplimiento de los objetivos, políticas y procedimientos organizacionales,
- f) Evaluación de la efectividad de los sistemas de control gerencial,
- g) Evaluación de la confiabilidad y utilización de la información gerencial,
- h) Identificación de las áreas críticas problemáticas y de las causas que las originan,
- i) Identificación de áreas que contribuyen a un posible aumento de ganancias o ingresos y/o reducciones de los costos y
- j) Identificación de cursos alternativos de actuación. ^{14/}

Las ventajas señalan con claridad que la auditoría operacional bien planificada y ejecutada puede traducirse en resultados positivos, no obstante el hecho de que los costos de auditoría pueden ser significativos aunque los responsables

^{14/} Slosse, Carlos A., Gordíez, Juan C., Giordano, Silvia P. Auditoría Un Nuevo Enfoque Empresarial. Pág. 9. Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina. Ediciones Machi 1,990.

del establecimiento de una unidad de auditoría operacional deben apreciar plenamente la variedad de beneficios que pueden derivarse de la misma, también deberían estar concientes de que los resultados no se producen instantáneamente, debería considerarsele el tiempo necesario para que alcance todo su potencial. Con paciencia y un apropiada inversión de recursos, la auditoría operativa podría proporcionar todos los beneficios que prometen sus partidarios.

5.1.3. CAMPO DE ACCION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.

La auditoría operacional tiene sus raíces en las labores ejecutadas tanto en el sector público como en el sector privado.

La auditoría operacional tiene un campo particularmente fértil en el sector público, en lo que se refiere a las demandas de los cuerpos legislativos para lograr información útil respecto a la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones del gobierno contribuyendo a mejores decisiones en cualquier necesaria reforma del Estado. La información sobre las operaciones es útil en la toma de decisiones respecto a presupuesto y en la toma de acciones correctivas, así como para ejercitar el control directivo, como un medio para mejorar la responsabilidad financiera y administrativa. El factor que es la clave del éxito de la auditoría operativa es

la suficiente independencia que se otorga a sus auditores para asegurar que no se encuentren limitados por influencias políticas o relaciones de dependencia para la emisión de sus informes. ^{15/}

En el caso en el sector privado por parte de los auditores internos se ha efectuado considerable labor de auditoría operacional. La auditoría operacional no debe ser considerada como una función de consultoría; sin embargo los consultores pueden jugar roles claves en las auditorías operacionales así como en la implantación de recomendaciones. La diferencia en el enfoque objetivo para la obtención de la evidencia es lo que más claramente distingue a los auditores de los consultores profesionales, quienes con frecuencia confían más en su experiencia o juicios subjetivos.

5.2. AUDITORIA FORENSE.

El Contador Público y Auditor por sus conocimientos y capacidad profesional, puede ser llamado a prestar sus servicios a una organización o unidad económica para analizar las dificultades financieras ya que por su insolvencia pueden llegar a su extinción.

El papel que puede jugar el Contador Público y Auditor en

^{15/} IBÍD. Pág. 9

la extinción de una persona jurídica o unidad económica puede ser: a) Como auditor independiente, b) Como síndico c) Como depositario, d) Como valuador, etc.

5.2.1. DEFINICION.

La auditoría forense es el examen que realiza un Contador Público y Auditor, aplicando sus conocimientos contables-jurídicos, en calidad de síndico en el esclarecimiento de la extinción de la persona jurídica o unidad económica, determinando si fue quiebra fraudulenta, quiebra culpable, o quiebra fortuita; por los administradores, accionistas o terceras personas. ^{16/}

5.2.2. LA QUIEBRA.

Es el proceso de ejecución general que tiene por objeto repartir el patrimonio de un deudor entre sus diversos acreedores.

5.2.3. PROCEDIMIENTOS PREVIOS A LA DECLARATORIA DE QUIEBRA.

Los procedimientos a seguir en la declaratoria de quiebra son: Procedimientos extrajudiciales y procedimientos judiciales.

5.2.3.1. Procedimientos Extrajudiciales. El convenio puede

^{16/} Molina González, Erika Yasmina. Intervención del Contador Público y Auditor en una Auditoría Forense. Pág. 23. Tesis de Septiembre 1, 989. Facultad de Ciencias Económicas.

ser extrajudicial, en tal caso se requiere del acuerdo de todos los interesados en el concurso y deberá celebrarse en escritura pública.^{17/} Se dan cuando no intervienen los tribunales. Como los siguientes casos:

- Prórroga en los términos de pagos o esperas: Es el convenio que se celebra cuando el deudor no puede pagar sus obligaciones y los acreedores deciden en prolongar el plazo para el pago de sus deudas,

- Descuentos o Quitas voluntarias: Es el convenio mediante el cual los acreedores acuerdan en que el deudor les pague determinado porcentaje de sus créditos y

- Comite o Junta de Acreedores: En este convenio se requiere el acuerdo de todos los interesados en el concurso y deberá celebrarse en escritura pública, mediante el cual todo el negocio del deudor pasa a ser administrado por un comite seleccionado por los acreedores.

5.2.3.2. Procedimientos Judiciales. El procedimiento judicial debe tramitarse ante el juez del lugar en que el deudor tenga el centro principal de sus negocios, la solicitud debe contener: Causas de la cesión de pagos, origen y monto de cada deuda, fecha, vencimiento y garantía si los hubiera,

^{17/} Código Procesal Civil y Mercantil de Guatemala, Decreto Ley No. 107, Artículo 349 Pág. 299, Ediciones Jiménez y Ayala.

proyecto del convenio al cual se adjuntará el balance de los negocios firmado por el deudor y la persona encargada de llevar la contabilidad, Nómina de los acreedores y sus domicilios, Dos copias de la solicitud y documentos anexos que se quedaran en el tribunal. ^{1º/}

Entre los procedimientos judiciales podemos citar los siguientes:

- Concurso voluntario de acreedores: Las personas naturales o jurídicas, sean o no comerciantes que hayan suspendido o estén próximas a suspender el pago corriente de sus obligaciones, podrán proponer a sus acreedores la celebración de un convenio en donde el deudor y los acreedores convienen trasladar los bienes del deudor a un síndico o apoderado en beneficio de los acreedores, resolviendo prórrogas al vencimiento de las operaciones o conceder descuentos a fin de facilitarles el pago de las deudas. ^{1º/}

Los acreedores pueden celebrar este convenio aun cuando ya se haya declarado en quiebra, siempre que no haya sido fraudulenta o culpable. Este convenio puede versar sobre: Cesión de bienes, sobre esperas o quitas, o ambas a la vez,

^{1º/} IBÍD. Artículo 350. Pág. 299

^{2º/} IBÍD. Artículo 347. Pág. 299.

administración total o parcial del activo, por los acreedores o por el deudor bajo la intervención de los acreedores.

- Concurso necesario de acreedores: Es aquel que se lleva a cabo como consecuencia de haber sido rechazado por los acreedores o por un tribunal competente, el concurso voluntario, interviniendo tribunales de orden civil y penal en caso de realización de actos calificados como delitos por autoridad competente. Procede el concurso necesario de acreedores del deudor que ha suspendido el pago corriente de sus obligaciones. ^{2º/} En el caso de que: Cuando el deudor propone el concurso voluntario y es rechazado por ellos o desaprobado judicialmente o cuando no hubiese bienes suficientes y libres para cubrir las cantidades que se reclaman o cuando hay tres o más ejecuciones pendientes en contra del deudor.

- Declaratoria de quiebra: Es el acto jurídico en el que legalmente se declara a una persona natural o jurídica insolvente. En los casos en que no se apruebe ni se llegue en el concurso necesario a un avenimiento entre el deudor y sus acreedores en cuanto a la administración y la realización de los bienes y al pago del pasivo procederá la declaratoria de

^{2º/} Código Procesal Civil y Mercantil de Guatemala, Decreto Ley No.107, Artículo 371. Pág. 303, Ediciones Jiménez y Ayala.

quiebra, podrá ser declarada la quiebra a solicitud de uno o varios acreedores.^{21/}

5.2.3.3. ESTADO DE LIQUIDACION.

Es el estado financiero que tiene la finalidad especial de informar a un tribunal, a los acreedores y a otros interesados en relación a la situación financiera de un negocio insolvente a una fecha determinada. En el mismo se muestra lo que se espera recibir de la realización del activo y las sumas disponibles para liquidar el pasivo, según el momento en que este se formule.

^{21/} IBfD. Artículo 379. Pág. 305

CAPITULO III

EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

1. DEFINICION.

El Contador Público y Auditor es el profesional Universitario debidamente colegiado que ejerce en forma individual o asociado con otros colegas en una firma de auditoría. ^{22/} El Contador Público y Auditor es el profesional experto en problemas contables en todo tipo de institución, su preparación cubre los campos de auditoría, impuestos, sistemas de procesamiento de información, contraloría y finanzas; es un dictaminador financiero, informador y analista diagnóstica y pronostica resultados sobre la base del principio de revelación racional y equitativo. El Contador Público y Auditor como universitario es dicente y docente por los asuntos que maneja el secreto profesional es parte de si mismo.

^{22/} Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Norma de Auditoría No. 10, Pág. 39, Recopilación de Normas de Auditoría 1,992.

El Contador Público y Auditor que prepara la Universidad de San Carlos de Guatemala además de su ciencia y destreza, debe poseer sentido y sensibilidad para comprender el mundo en que vive y la evolución de las doctrinas y de la política, que le permite distinguir, comprender e interpretar los hechos sociales del país. Por ello sus obligaciones ciudadanas, profesionales, éticas y legales conllevan deberes y responsabilidades ante el Colegio de Economistas y Contadores Públicos y Auditores, ante su Universidad, sus clientes, el público y el país. ^{23/}

2. CUALIDADES QUE POSEEN LOS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES QUE LE DAN CREDIBILIDAD PARA EMITIR OPINION.

Todo profesional debe ser poseedor de ciertas cualidades personales que le permitan desarrollarse como tal. El campo de acción del Contador Público y Auditor es quizá uno de los más amplios que existen, ya que su intervención, va dirigida a un conglomerado social voluminoso. ^{24/} Las cualidades que poseen los Contadores Públicos y Auditores en su campo de acción son:

^{23/} Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guía del Estudiante, Pág.70, Tercera Edición, Guatemala, julio, 1,987.

^{24/} Loc. Cit. Pág. 3.

- Cuerpo especializado de conocimientos Técnicos,
- Estándares de Admisión,
- Autorregulación, y
- Aprobación de la comunidad.

2.1. CUERPO ESPECIALIZADO DE CONOCIMIENTOS TÉCNICOS.

El Contador Público y Auditor es un técnico en la materia contable y auditoría, este calificativo le obliga a que posea una preparación permanente, lo que significa que además de la instrucción académica que posee, debe de estar al día en todos los conceptos relacionados con su campo, a efecto de poder sostener constantemente su calidad profesional.^{25/} Es indudable que la práctica constante de cualquier actividad permite que la persona que la realice se convierta en especialista. Sin embargo la capacidad profesional del Contador Público y Auditor no sólo estriba en el desarrollo objetivo y constante de su trabajo, sino en que este sea llevado a cabo de acuerdo con la preparación técnica y el juicio eminentemente profesional que le ha de distinguir.^{26/}

^{25/} Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Norma de Auditoría No. 1. Página 3. Recopilación de Normas de Auditoría 1,992.

^{26/} IBÍD. Pág. 3

2.2. ESTANDARES DE ADMISION.

Los Contadores Públicos y Auditores tienen estandares que deben satisfacerse antes de que una persona pueda obtener el título para ejercer la profesión. Dentro de la carrera de la Contaduría Pública y Auditoría, un estándar de admisión lo constituye el examen General Privado que tienen que sustentar los estudiantes después de haber cursado y ganado todas las materias, teniendo por objeto comprobar la preparación científica del sustentante y su aptitud de aplicarla para el ejercicio de la profesión, por su naturaleza este examen tiene un carácter teórico y práctico, debiéndose emplear las formas verbal y escrita para realizarlo. Al haber aprobado el examen General Privado, tiene que someterse a examen Público o de Tesis, que consiste en discutir la tesis profesional. La tesis profesional es una investigación original sobre un problema de interés para el país o la profesión y que este íntimamente ligado con ella, que se presenta en forma de una exposición escrita en la cual el autor, respetando los aspectos de forma y contenido establecidos, prepara un informe que sustenta su criterio personal con la asesoría directa de un profesional designado por las autoridades superiores y lo sostiene y defiende en público, contra las objeciones que

presente el tribunal examinador designado para el efecto.

^{27/} Otro estándar de admisión lo constituye el Ejercicio Profesional Supervisado que consiste en que los estudiantes tienen que sustentar después de haber cursado y ganado todas las materias.

El Ejercicio Profesional Supervisado forma parte de un proceso de prácticas docentes, por lo que se coordinará con los cursos que forman el pénsum de la facultad, principalmente con los de la naturaleza práctica a efecto de que la relación con la realidad, comience desde el inicio de la carrera. ^{28/}

Para obtener su grado, todo universitario debe hacer un mínimo de estudios humanísticos y de la realidad nacional, no se permitirá la graduación de un universitario que carezca de un conocimiento básico y sistemático de la realidad histórica social y antropológica de su medio nacional.

2.3. AUTOREALIZACION.

Lo sobresaliente de los Contadores Públicos y Auditores es el derecho de capacidad y disponibilidad de reglamentarse uno mismo en el interés público más allá del contenido de una

^{27/} Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guía del Estudiante, Pág.143 Tercera Edición 1,987

²⁸ IBÍD. Pág.117

ley hacia áreas de conducta moral y ética. En Guatemala las entidades reguladoras de los profesionales de las Ciencias Económicas la constituyen: El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, y Administradores de Empresas; así como el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

2.4. APROBACION DE LA COMUNIDAD.

Como reconocimiento de su categoría una profesión llega a recibir ciertos derechos y privilegios de la comunidad y del público a quien sirve. La aprobación de la comunidad se refiere al derecho a ejercer como un profesional, de mantenerse libre de interferencia, para poder formular las normas profesionales y tener ciertos derechos privilegiados de comunicación en casos legales. ^{29/} El derecho de comunicación privilegiada se refiere al derecho a retener la declaración de información confidencial del cliente al llevarse a cabo juicios legales.

3. SERVICIOS PRESTADOS POR EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.

Las áreas de acción en las que participa el Contador

^{29/} Kell, Walter y Ziegler, Richard, Auditoría Moderna, Pág. 38, Tercera Edición, México D.F. Compañía Editorial Continental, S.A. Mayo 1,988.

Público y Auditor son diversas y pueden ser hechas con varios propósitos diferentes, las más comunes son: El área financiera, el área contable y el área de administración en general. El Contador Público y Auditor es un técnico, y reconocido como dictaminador financiero, analista, informador, diagnosticador y pronosticador sobre bases de revelación suficiente y competente de todos los aspectos económicos financieros que aplica tanto en el sector público como en el sector privado.

3.1. SECTOR PUBLICO.

En las últimas décadas el sector público se ha incrementado en las actividades económicas del país por la necesidad de controlar los fondos invertidos, ha sido el problema que aqueja a las instituciones tanto estatales como semi-estatales, lo que ha llevado a una elevada participación de los Contadores Públicos y Auditores en este sector. Con el surgimiento de las empresas semi-estatales, que se caracterizan por tener estrecha relación de dependencia en cuanto a la toma de decisiones administrativas, estas instituciones solicitan servicios de consultoría a los Contadores Públicos y Auditores con la finalidad de mantener actualidad y efectividad en sus sistemas de información y administración financiera, control interno adecuado, métodos

y procedimientos en el procesamiento de datos y control presupuestario. El Contador Público y Auditor con su calidad profesional puede ejecutar en el sector público las actividades siguientes: Auditorías fiscales, auditorías especiales, auditorías internas, ejecución presupuestaria, analista financiero, consultoría y asesoría, etc.

3.2. SECTOR PRIVADO.

En la actualidad las empresas privadas consideran que por el alto nivel competitivo que existe en el actual entorno económico requiere de una administración dinámica y científica que incluye al profesional de la Contaduría Pública y Auditoría como la persona que por su preparación académica pueda brindar la asesoría necesaria que le requieran. El Contador Público y Auditor dentro de las entidades privadas puede desempeñar diversos cargos, tales como: Gerente Administrativo o Financiero, Contralor, Contador General, Analista Financiero, Auditor Interno, Jefe de Presupuestos, Asistente de Gerencia, Consultor y Asesor, etc.

4. UBICACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR DENTRO DE LA INDUSTRIA CERVECERA.

El Contador Público y Auditor dentro de la industria de la cerveza puede jugar los papeles desde tres puntos de vista, así:

- a) Auditor y Contralor independiente, cuando se solicitan sus servicios para una auditoría y emita un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros.
- b) Como Auditor Fiscal designado por la Dirección General de Rentas Internas con el fin de que se verifique que los reportes de producción se encuentren correctamente elaborados para el control fiscal, y
- c) Como funcionario de la entidad, desempeñando los cargos de Gerente Financiero, Contador General, Auditor Interno, Asistente de Gerencia y Consultor.

5. EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE LOS CAMBIOS MUNDIALES.

Todos estamos informados que el mundo esta cambiando y no parece que estos cambios puedan revestirse hacia lo que resta del presente siglo XX. Las tendencias van dirigidas al intercambio libre alrededor del mundo. Estas tendencias de cambio tienen su base en la tecnología que es la permite que inversionistas, comerciantes, industriales, etc. hagan negocios de un país a otro como si estuvieran en una mesa sentados. La Comunidad Económica Europea (CEE) y la Asociación Europea de Libre Cambio (AELC), conocida también por sus sigla inglesa EFTA, constituyeron a partir de 1,993 la primera potencia económica del mundo. Seguidamente se constituye el Tratado de Libre Comercio Norteamericano

conocido por la sigla en inglés NAFTA, que empezó a funcionar a partir del primero de enero de 1,994.

Debido ha estos cambios mundiales se necesita que todo se modernice, consecuentemente en la actualidad se necesitan Contadores Públicos y Auditores con una preparación actualizada en campos de su competencia, con mentalidad cambiante de acuerdo al avance de la tecnología.

5.1. GLOBALIZACION ECONOMICA - FINANCIERA.

La globalización que abarca los campos de las finanzas y de la economía en todas sus órdenes es un fenómeno que significa la consolidación mundial del sistema capitalista, que necesitado de desplazar sus excedentes productivos buscan la internacionalización del comercio bajo normas de libre cambio. El éxito de la globalización depende de como el país principal enfrente los peligros y oportunidades que le representa este nuevo experimento de comercio mundial. La profesión del Contador Público y Auditor se ha adelantado a la institucionalización de la globalización a través de La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IFAC), La Federación Internacional de Contadores (IASC) y El Instituto Americano de Contadores Públicos (IAPC). Sin embargo el Contador Público y Auditor Latinoamericano por el medio en que desarrolla su ejercicio profesional se ha limitado a

estructurar estados financieros o asistir a sus clientes en el campo fiscal, a la auditoría de estados financieros, que es una necesidad real en los Estados Unidos, pero en nuestro país por falta un mercado de capital el usuario latinoamericano más que un auditor de estados financieros, requiere un auditor o asesor de empresas para mejorar, su estructura financiera, el control interno de sus operaciones y una contabilidad gerencial que elimine el ambiente actual. Para que el Contador Público y Auditor enfrente la Globalización económica - financiera requiere de que conozca las expectativas del cliente y del usuario de los estados financieros, que establezca contactos profesionales locales en los países donde actúe, amplíe directamente sus conocimientos a través de especialistas mediante el intercambio con profesionales de otros países, que entienda los mercados internacionales del dinero y que piense y actúe, con un concepto gerencial, como un asesor de negocios, no solo como un auditor local. Como nacional, no como un extranjero de paso. 39/

5.2. MERCADO LIBRE DE COMERCIO.

La globalización nunca ha beneficiado a la totalidad de

39/ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Revista No. 87, noviembre 1,993

los seres humanos que viven en este momento en el planeta tierra. La globalización del siglo XX esta formado por tres grupos económicos como son los que conforman los Estados Unidos, la Comunidad Europea y los países Asiáticos encabezados por Japón. La Comunidad Económica Europea (CEE) y la Asociación Europea de Libre Cambio (AELC) conocida también por su sigla inglesa EFTA, constituyeron a partir de 1,993 la primera potencia económica mundial al crear un mercado común del Báltico al Mediterráneo. Este conjunto económico, por el que circulan libremente personas, mercancías, servicios y capitales esta compuesto por 19 países, que son los 12 de la Comunidad Económica Europea y 7 de la Asociación Económica de Libre Cambio.

En 1,994 empieza a regir el Tratado de Libre Comercio de Norte América conocido también como NAFTA, que viene a constituir la segunda potencia económica mundial, integrado por: Estados Unidos, México y Canadá.

5.3. NECESIDAD DE CALIDAD TOTAL EN LAS INDUSTRIAS.

Una de las palabras más utilizadas en la actualidad y uno de los conceptos alrededor del cual hay mayor consenso en el mundo es de la calidad. Todo debe tener calidad, desde un alfiler hasta una nave espacial, desde una bombilla hasta una central atómica, el esfuerzo para mantener la calidad es lo

que ha hecho grandes y poderosas algunas naciones y es lo que impulsa el progreso de las industrias y de los pueblos. ^{21/} La calidad es una cultura que esta dividiendo, por un lado a las empresas, a los países, a las sociedades que van ha prevalecer y estar en la vanguardia y por otro lado a las que van ha vegetar, declinar o desaparecer.

La calidad total es una nueva cultura, la de operar con datos y buscar una mejora continua, trabajar con calidad total es una necesidad que requiere toda la atención del Contador Público y Auditor Moderno que quiera permanecer competitivo. La calidad interior del individuo, se manifiesta en las relaciones interpersonales en el trato con las demás, en la preocupación y respeto, por su familia, en el cuidado de los hijos, en el cumplimiento de la palabra dada, en la responsabilidad en su trabajo, en el reconocimiento de sus obligaciones y en respeto al derecho ajeno. El control total de calidad en los despachos de auditoría debe abarcar todas las políticas y los procedimientos adoptados por determinada firma para proporcionar seguridad razonable de que las auditorías que realicen se lleven a cabo con normas de auditoría de aceptación general y con las guías

^{21/} Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Boletín Informativo No, 035, Pág. 6, Octubre 1,993.

internacionales de auditoría. Actualmente para que un despacho compita debe adecuar sus servicios totalmente a las necesidades de sus clientes o en otras palabras involucrarnos en una dimensión globalizada en el mercado que implica una mayor competencia y un cambio importante, en los requerimientos de los clientes que ahora exigen una adecuación total de los servicios a sus necesidades.

CAPITULO IV

AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL

1. ENFOQUE TRADICIONAL DE LA AUDITORIA.

El concepto de Auditoría de estados financieros fue cambiando y transformándose con el transcurso del tiempo. A principios del presente siglo la auditoría, muy influenciada por las características de la actividad económica, se adaptó al accionar de las grandes corporaciones y las modalidades de la profesión en el Reino Unido y en los Estados Unidos de Norteamérica. En esos momentos la gran cantidad de mano de obra, tanto de empleados como de operarios, que integraban a las corporaciones era un factor común. Paralelamente, era típica la auditoría desarrollada por un equipo de varias personas con procedimientos que se relacionaban más con la visualización de archivos y la verificación de la mayor cantidad posible de transacciones u operaciones individuales, que son prueba de razonabilidad o pruebas analíticas que

vinculan diferentes rubros de los estados financieros y que implicarán un gran valor agregado referido al concepto de satisfacción de auditoría.^{22/} Esto determinaba que el proceso de auditoría asumiera una innumerable cantidad de horas, lo que obviamente se traducía en los altos honorarios, dificultándose la extensión de estas prácticas a las medianas y pequeñas organizaciones. Tampoco existía la exigencia legal y profesional de hoy en día para llevar a cabo exámenes completos de auditoría. La tarea del auditor de estados financieros quedaba, de ese modo, limitada a las grandes corporaciones, que en ciertos casos se veían obligadas a cumplir con disposiciones legales al respecto, mientras que para otros entes constituía simplemente una decisión voluntaria. ^{23/}

Con el transcurso del tiempo se inició un proceso de ordenamiento de la profesión en la cual las asociaciones profesionales adquirieron importancia, incorporándose también el concepto de eficiencia.

^{22/} Slosse, Carlos A. Gordíez, Juan C., Auditoría Nuevo Enfoque Empresarial. Página 27 Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, Ediciones Machi 1,990.

^{23/} Ibíd. Pág. 27

De esta forma se comienzan a desarrollar y profundizar los conceptos de:

- 1) Planificación,
- 2) Análisis de Sistemas de Control Interno,
- 3) Técnicas de Muestreo,
- 4) Muestreo Estadístico y
- 5) Pruebas de Auditoría.

1.1. **PLANIFICACION.** Se estableció como una etapa de proceso de Auditoría, en la cual se intenta prever los procedimientos que se aplicarán para obtener los elementos de juicio válidos para sustentar la opinión, como asimismo los recursos necesarios para llevar a cabo dichos procedimientos.

1.2. **ANALISIS DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO:** Se explicó claramente que el objetivo del auditor no era de obtener con certeza una conclusión sobre la exáctitud de los estados financieros, sino opinar sobre la razonabilidad de los mismos. En consecuencia no era necesario verificar la totalidad de la documentación, y era posible empezar a descansar en parte en la información suministrada por los diferentes sistemas de información. A dicho efecto debían estudiarse y evaluarse los controles internos vigentes. La finalidad principal de la revisión de los controles internos vigentes en los sistemas administrativos y contables era determinar los procedimientos

de auditoría para los componentes que integran los estados financieros, teniendo en cuenta muy especialmente la efectividad de dichos controles en la naturaleza, el alcance y la oportunidad de estos procedimientos. Se entiende por naturaleza a la clase de procedimientos, por alcance a la profundidad de los mismos y por oportunidad al momento en que debían desarrollarse. ^{24/}

1.3. TECNICAS DE MUESTREO: Siguiendo con la idea de que la Auditoría no persigue como objetivo principal visualizar o corroborar el 100% de las operaciones del ente auditado sino emitir conclusiones mediante la visualización o el análisis de ciertas operaciones y la aplicación de otras pruebas que tiendan a determinar la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto, se comenzaron a estructurar con mayor precisión todos los procedimientos de muestreo. El objetivo era evaluar los sistemas de control interno, con técnicas de selección a criterio del auditor o mediante procedimientos más objetivos (muestreo estadístico) ^{25/}.

1.4. MUESTREO ESTADISTICO: Se incorporó como herramienta de la auditoría con el objeto de darle mayor rigurosidad

^{24/} IBID. Pág. 28

^{25/} Slosse, Carlos A. Gordíez, Juan C., Auditoría Nuevo Enfoque Empresarial, Pág. 28, Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, Ediciones Machi, 1,990.

científica a las técnicas de muestreo y a sus resultados. Si bien en la práctica no fue de aplicación en la totalidad de las empresas debido al universo de operaciones que se requería para que la metodología implicará eficiencia, su desarrollo significó un importante avance en la actividad de Auditoría.

36/

1.5. PRUEBAS DE AUDITORIA: Se hizo una descripción muy acabada de las que actualmente se denominan pruebas sustantivas, es decir aquellas cuyo principal objetivo era brindarle validez a los saldos que componen los estados financieros. Es así como se explicitaron claramente todos los pasos a seguir para realizar un arqueo de fondos, una circularización o confirmación de saldos, visualizar un recuento físico de existencias, etc.

Con estas tareas se avanzó mucho en el concepto de eficiencia, con la finalidad de disminuir las horas de trabajo del proceso de Auditoría. Quedaron, sin embargo, conceptos sin explicitar que hoy en día fueron recogidos y profundizados por una nueva metodología que ya se utiliza para llevar a cabo una auditoría.

2. ENFOQUE EMPRESARIAL DE LA AUDITORIA.

La auditoría con enfoque empresarial reviste la calidad versátil y dinámico, ya que puede ser aplicado a empresas o entes que desarrollan todo tipo de actividad, cualquiera sea su tamaño o magnitud, localizadas en cualquier lugar, sean organizaciones privadas o públicas, con o sin fines de lucro, mantengan sus registros contables mediante sistemas avanzados de computación, mecanizados o manuales simples. 27/

El enfoque empresarial de la auditoría, ha surgido de la necesidad de llevar a cabo procedimientos más eficientes para adaptarse a los cambios de la época en que se vive. Dichos cambios pueden sintetizarse en el requerimiento de "menores costos para maximizar las condiciones de competitividad", considerado desde el punto de vista de las empresas auditadas, que persiguen el objetivo de reducir sus costos (entre ellos los de auditoría), así como desde la situación de las firmas de auditoría, y/o profesionales que desarrollan una gran actividad, para encontrarse en mejores condiciones de ofrecer servicios.

La mencionada necesidad no solamente se originó en un hecho meramente de costos, sino también en las características

27/ IBID. Pág. 29

de los tiempos actuales. El principio del siglo XX se caracterizó por una actividad económica en la cual las grandes corporaciones contribuían con la mayor parte de la producción de un país. Hoy en día, si bien las grandes corporaciones subsisten, se está observando una mayor participación de las medianas y pequeñas organizaciones en la composición del producto bruto de un país. Por otra parte, el avance de la profesión y de las normas contables acerca de la presentación y "certificación" de estados financieros aceleró el proceso.

Hoy en día, la mayoría de los organismos a quienes se deben presentar los estados financieros, requieren la opinión de un tercero sobre los mismos. Asimismo los tiempos que actualmente se están viviendo se caracterizan por una actualización masiva del procesamiento electrónico de datos, el cual reemplaza a parte del personal que se utilizaba. Esto ha impactado sustancialmente en la época contemporánea para llevar a cabo las auditorías.

3. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL.

Las principales características que definen y fundamentan el enfoque empresarial de auditoría son:

- 1) Enfoque "de arriba hacia abajo",
- 2) Énfasis en el conocimiento del negocio,

- 3) Enfoque en el criterio profesional,
- 4) Enfoque de Auditoría a medida,
- 5) Enfoque en la planificación estratégica,
- 6) Afirmaciones que componen los estados contables,
- 7) Objetivos de Auditoría,
- 8) Evaluación del riesgo de Auditoría,
- 9) Determinación de controles clave y
- 10) Determinación de procedimientos de Auditoría,

3.1. ENFOQUE "DE ARRIBA HACIA ABAJO".

"El principal interés del auditor no se refiere a las transacciones y saldos individuales sino a los estados contables en su conjunto. Consecuentemente todo el proceso de auditoría será "de arriba hacia abajo". La auditoría no comienza con el examen de las transacciones o documentos individuales. Se inicia con el análisis del negocio del cliente, su organización, la forma en que funcionan sus principales plantas de fabricación y los puntos de comercialización, el contexto económico en el cual se desenvuelven, las operaciones que realiza y los sistemas de registro".^{3º/} Esta característica permitirá localizar

^{3º/} Slosse, Carlos A., Gordíez, Juan C., Auditoría Nuevo Enfoque empresarial, Pág. 30, Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, Ediciones Machí, 1,990.

aquellos aspectos del negocio que afectan significativamente a los estados financieros reduciendo los esfuerzos en otras áreas de menor interés.

3.2. ENFASIS EN EL CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO.

"El examen de auditoría está basado en la comprensión del negocio del ente o empresa auditada. Únicamente se estará en condiciones de verificar si los estados financieros reflejan la situación patrimonial y financiera y los resultados de las operaciones, si se comprende en primer término el negocio, esto es: como la empresa obtiene sus principales componentes del costo de los bienes o servicios que se comercializan; cuáles son los gastos de estructura fijos que implican el mantenimiento de la organización; cuáles son las principales fuentes de financiamiento; como es el mercado en el cual se comercializan los bienes o servicios; cuál es el grado de vulnerabilidad de la organización frente a las turbulencias del contexto; cuales son las principales variables que se consideran para conducirla y administrarla; que información se considera indispensable; con qué sistemas de información cuentan y cómo se reflejan dicho negocio y transacciones en la información financiera".^{39/} Difícilmente se puedan elaborar

^{39/} IBID. Pág. 30.

adecuados procedimientos de auditoría si se desconoce la operatoria habitual de la empresa. De esta forma, conociendo las variables críticas de la empresa, todos los esfuerzos estarán orientados hacia las mismas, reduciendo los riesgos de auditoría y generando posibilidades de brindar valor agregado.

3.3. ENFASIS EN EL CRITERIO PROFESIONAL.

"El criterio profesional afecta a todos los aspectos del trabajo de auditoría. De la misma forma en que no se puede obtener una certeza absoluta en la preparación de los estados financieros con celo puede exigir para el examen de los mismos. El criterio profesional debe ser constantemente aplicado en la evaluación de la razonabilidad de las numerosas valuaciones y estimaciones incluidas en los estados financieros y en la evaluación de la evidencia de auditoría sobre las mismas, que es más persuasiva que concluyente.

Es fundamental que en todas las etapas del proceso de auditoría se expliquen criterios adecuados, basados en la experiencia e idoneidad de las personas que intervienen. De esta forma se busca que los profesionales más experimentados del equipo intervengan constantemente en las decisiones más relevantes. Así, en exámenes en los cuales

intervenga más de un profesional el criterio del último responsable y de los más experimentados, será aplicado durante la planificación para identificar las áreas de auditoría que requieran mayor énfasis, aportando sus conocimientos para determinar a priori los riesgos y procedimientos de auditoría más relevantes".^{40/} También en la conclusión de la auditoría interna vendrán estos profesionales a efectos de evaluar con mayor experiencia las evidencias que surgieron del examen.

3.4. ENFOQUE DE AUDITORIA A MEDIDA.

"Paralelamente a lo que sucede entre dos empresas o entes que a pesar de tener una misma actividad pueden ser sustancialmente diferentes, la auditoría de estados financieros debe adaptar a dichos entes con un sentido eminentemente eficientista, siendo un servicio individualizado, valioso tanto para la dirección de la empresa auditada como para los usuarios de dichos estados.

La auditoría con enfoque empresarial suministra una metodología para realizar el examen que se adaptará en cada caso particular. No constituye una metodología rígida y estandarizada que determina procedimientos de auditoría

^{40/} IBID. Pág. 30

preestablecidos sino un enfoque flexible basado en el criterio de los profesionales intervinientes. La metodología es aplicada para determinar un enfoque eficiente considerando las particularidades de cada organización. Definido este enfoque, los procedimientos específicos se determinarán individualmente para cada organización, concentrándose en programas de trabajo diseñados "a medida". La definición del enfoque implica aprovechar todas las técnicas de auditoría más actualizadas para encarar la tarea, mientras que confeccionar los programas de trabajo "a medida" significa tomar ventaja de la otra cara de la moneda esto es adaptarse a las características individuales del ente auditado".^{41/} Queda consecuentemente desterrada la utilización de procedimientos o programas de trabajo "estándar", confeccionados considerando una organización ideal con una adecuada embergadura y razonables sistemas de información.

3.5. ENFASIS EN LA PLANIFICACION ESTRATEGICA.

"La etapa de planificación adquiere una importancia relevante como consecuencia de la necesidad de efectuar un examen eficiente. Los miembros mas experimentados del equipo de trabajo definirán la estrategia que consideran más adecuada

^{41/} Slosse, Carlos A., Gordiez, Juan C., Auditoría Nuevo Enfoque Empresarial, Pág. 31

para desarrollar la auditoria sin haber efectuado aun procedimiento alguno. Se basaran tanto en el conocimiento acumulado que posean (si existiera) sobre el ente auditado como en su experiencia y conocimientos para determinar a priori cuales serán los principales componentes de cada una de las unidades operativas en que se dividirá la auditoria; cual es el riesgo global de la auditoria para el ente en su conjunto; cuales son los riesgos individuales para los componentes y que tipo de enfoque es el más adecuado.

Se entiende por enfoque de auditoria la definición de la clase de pruebas de auditoria que se aplicaran: analíticas, de cumplimiento o sustantivas. Estos riesgos y enfoques, determinados previamente a la realización de las pruebas, deberán ser confirmados con anterioridad, y podrán modificarse de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo".^{42/}

La planificación estrategica es fundamental para orientar coordinadamente todos los esfuerzos de auditoria, evitar dispersiones, transmitir a todo el equipo de trabajo las ideas del personal más experimentado, prever situaciones que hagan a la eficiencia del examen y anticipar dificultades que puedan

^{42/} IBID. Pág. 31

afectar la conclusión y consecuentemente el informe del auditor.

3.6. AFIRMACIONES QUE COMPONEN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

"Los estados financieros son manifestaciones de la dirección y de la gerencia de los entes auditados acerca de la situación patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera y patrimonial. Incluyen una serie de afirmaciones explícitas e implícitas referidas al activo, pasivo, transacciones y hechos económicos. Estas afirmaciones estarán relacionadas con:

- 1) La veracidad de las transacciones individuales y de los saldos.
- 2) La integridad de las transacciones individuales y la consecuente razonabilidad de los saldos y
- 3) La adecuada valuación y exposición apropiada en los estados financieros de las transacciones individuales y de los saldos.

Es de destacar que la enumeración efectuada desde lo particular a lo general (transacciones individuales a estados contables en su conjunto) no invalida el enfoque "de arriba hacia abajo" que se otorga a la auditoría, si no que responde a una necesidad de lógica conceptual. Los objetivos de auditoría consistirán en obtener suficiente satisfacción de auditoría con respecto a la validez de estas afirmaciones.

Las afirmaciones son consideradas en todas las etapas de la auditoría. Durante la planificación se evalúan factores de riesgo inherente y de control, se identifican controles y se seleccionan procedimientos de auditoría en relación con las afirmaciones. Durante la ejecución, se consideran a los procedimientos de auditoría en relación con las afirmaciones para comprender el propósito del trabajo. Por último en la etapa de conclusión o finalización se evalúan los hallazgos y la satisfacción de auditoría obtenida referidas a las afirmaciones".^{42/} El informe del auditor se basa en una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto relativa a la validez de las afirmaciones que los fundamentan.

3.7. OBJETIVOS DE AUDITORIA.

"Los objetivos de auditoría están expresados en términos de obtener suficiente satisfacción con respecto a la validez de las afirmaciones.

En este aspecto radica otra sutil diferencia entre el presente nuevo enfoque de auditoría y los anteriores. Antes se especificaba que el objetivo de auditoría era la afirmación propiamente dicha. Ahora se establece que el objetivo es obtener validez sobre las afirmaciones que contienen los

^{42/} IBID, Pág. 31.

estados financieros. Esto se relaciona directamente con el hecho de que los estados financieros son propiedad del ente auditado y, consecuentemente, las afirmaciones que ellos implican pertenecen a su dirección siendo tarea del auditor probarlos mediante sus procedimientos".^{44/} El grado de satisfacción que será necesario obtener mediante las evidencias de auditoría para darle validez a las afirmaciones dependerá de cada situación en particular y, en definitiva, del criterio del profesional interviniente.

3.8. EVALUACION DEL RIESGO DE AUDITORIA.

La auditoría de los estados financieros implica, entre otras cosas, considerar que en los mismos pueden existir errores o irregularidades significativos que no fueron detectados por los sistemas de control del ente auditado."El análisis, evaluación y consideración de los riesgos significativos, es una de las características esenciales de este enfoque y constituye un desafío para la capacidad y criterio del auditor. Los planes de auditoría deben considerar el riesgo de una auditoría, enfatizando las áreas de mayor riesgo potencial a fin de distribuir los esfuerzos en

^{44/} Slosse, Carlos A., Gordíez, Juan C., Auditoría Nuevo Enfoque Empresarial, Pág. 32, Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, Ediciones Machi, 1,990.

la forma mas eficiente.

La evaluacion del riesgo también se efectúa "de arriba hacia abajo" Se analizan los riesgos que surgen de la naturaleza del negocio o actividad del ente auditado, del contexto que lo rodea, de los bienes o servicios producidos o vendidos y/o prestados, de la situación de sus clientes, etc. Se determinan las fuentes de información, las transacciones y otras áreas de interés o de auditoría que tengan mayor o menor potencial de contener errores o irregularidades significativas, para cada componente se identificarán y evaluarán los riesgos específicos asociados, deteniéndose cuando un análisis más detallado no resultaría en una auditoría más efectiva (esto es cuando finalmente se obtuvo como evidencia de una auditoría no afectaría la opinión sobre los estados financieros).

Así mismo se diferenciarán los riesgos inherentes de los de control, dependiendo los primeros fundamentalmente del contexto que rodea y en el cual se desenvuelve la empresa o ente auditado, mientras que los de control se originarán en debilidades de los propios sistemas de organización.^{43/} Todo este análisis se hará, en definitiva, para reducir el

^{43/} IBID. Pág. 32.

tercer tipo de riesgo, el de detección, esto es que los procedimientos de auditoría no sean lo suficientemente eficaces para detectar errores o irregularidades significativas que previamente no hubiesen sido "filtrados" por los sistemas de control de la empresa.

3.9. DETERMINACION DE CONTROLES CLAVES.

"Verificar la totalidad de las operaciones, los activos y los pasivos de un ente no es posible al realizar una auditoría ya que en ello implicaría desarrollar un examen muy poco eficiente donde el criterio profesional se limitaría exclusivamente a verificar si la totalidad de esas operaciones fueron valuadas y expuestas de acuerdo con normas legales y contables. Una auditoría conduce al profesional a una conclusión mediante pruebas que no abarcan la verificación de todas las transacciones. Es por este motivo que se habla de la razonabilidad de los estados financieros y no de su certeza o de su exactitud. De esta forma, es probable que la empresa disponga de sistemas o procedimientos que suministran información tanto para tomar decisiones que hacen a su conducción. Como para confeccionar los estados financieros.

Esta información financiera podrá ser verificada dándole validez a los sistemas que originan, ya que evaluados los mismos se determina que la evaluación es

adecuada y confiable, simplemente verificando que dichos sistemas funcionan de acuerdo con lo previsto, se supondrá lógicamente que la información se emite en forma satisfactoria. Dichos sistemas incluyen entre sus rutinas controles con diferentes jerarquías. Se seleccionaran, para probar los sistemas, aquellos controles que ofrecen mayor satisfacción de auditoría (controles de mayor jerarquía desde el punto de vista de auditoría) y que se denominan controles "clave".

Confiar en los controles clave conduce a una mayor efectividad y eficiencia debido a que se descartan procedimientos de prueba de controles que si bien aseguran veracidad en la información emitida, lo hacen parcialmente sin tener quizás trascendencia en el objetivo principal de dicha información".^{46/}

Alcanzar el objetivo global de auditoría en forma eficiente, significará identificar los puntos fuertes de los sistemas de información y analizar si resulta eficiente confiar en dichos controles para obtener satisfacción de auditoría.

^{46/} IBID. Pág. 32.

3.10. DETERMINACION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

"Con el mismo sentido de "un enfoque de auditoría a medida", los procedimientos para efectuar el examen son únicos para cada ente en particular y se traducen en programas detallados de trabajo también a medida".^{47/} En la actualidad y teniendo en cuenta que muchos procedimientos consisten en pruebas de cumplimiento de controles clave específicos de cada uno de los sistemas y, pruebas analíticas que relacionan diversos elementos particulares de la información que suministran dichos sistemas y de los estados financieros individuales de la organización, difícilmente se puedan prever programas de trabajo desarrollados en forma estándar. Este interés asegura considerar con mayor énfasis las particularidades del negocio y sus efectos en los procedimientos de auditoría.

^{47/} IBID. Pág. 33.

CAPITULO V

LA AUDITORIA CON ENFOQUE EMPRESARIAL APLICADA EN LA INDUSTRIA CERVECERA EN GUATEMALA

1. PROCESO DE AUDITORIA.

La forma tradicional en que los Contadores Públicos y Auditores llevan a cabo los servicios de auditoría pierden actualidad y aceptación al circunscribirse únicamente a la revisión de la información contable financiera, cuando los cambios que suscitan en la economía mundial, el desarrollo de las empresas y el avance de la tecnología moderna, exigen que estos servicios representen asistencia técnica a la empresa auditada.

La auditoría con enfoque empresarial reviste la calidad versátil y dinámica aplicándose a empresas o entes que desarrollan todo tipo de actividad, cualquiera que sea su tamaño o magnitud, localizadas en cualquier lugar, ya sea organizaciones privadas o públicas, con o sin fines de lucro, que tengan sus registros contables mediante sistemas avanzados de computación o con métodos mecánicos o manuales simples.

Los Contadores Públicos y Auditores independientes prestan sus servicios de auditoría con enfoque empresarial en las industrias cerveceras localizadas en el departamento de Guatemala, por la necesidad de llevar a cabo procedimientos de auditoría más eficientes que tiendan a optimizar los recursos para adaptarlos a los cambios de la época en que se vive, para así encontrarse en mejores condiciones de ofrecer sus servicios, observando a la vez los resultados económicos que las empresas obtienen. Al prestar los servicios de auditoría con enfoque empresarial aumenta la aceptación de los servicios de auditoría, por la calidad y contribución que representa un valor agregado para la empresa receptora del servicio y que coadyuva al desarrollo del país.

La secuencia de pasos que implica llevar a cabo una auditoría con enfoque empresarial en la industria de la cerveza, puede variar según diferentes circunstancias, no obstante ello, usualmente se verifican tres etapas: Planificación, ejecución y control. Estas tres etapas implican que la auditoría sea un proceso secuencial con un punto de partida y otro de terminación. En el caso de las auditorías recurrentes se verifica una estrecha relación entre la finalización de una auditoría y el inicio de la auditoría del período siguiente. La terminación de la auditoría de un año naturalmente conduce y proporciona el ingreso a la etapa de planificación de la auditoría del próximo año,

ya que el conocimiento obtenido de la auditoría, cada año se acumula y es aprovechable por las auditorías siguientes.

1.1. ETAPA DE PLANIFICACION.

La planificación de la realización de una auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera por un Contador Público y Auditor independiente se efectúa para determinar cuales serán los procedimientos a seguir, a efecto de respaldar una opinión. La industria cervecera está expuesta a diferentes riesgos y a diversos contactos con entidades de distinta índole, que es lo que conforma el ambiente en lo que esta industria desarrolla sus actividades, por lo tanto se hace necesario predeterminar el enfoque de auditoría para recoger sus particularidades.

Si se pretende dar una opinión sobre los estados financieros de esta industria resulta necesario que el Contador Público y Auditor independiente obtenga un conocimiento profundo del desarrollo de sus actividades y así habiendo conocido sus principales características de cada una de ellas, se está en condiciones de definir las unidades operativas en las cuales le resulta útil dividirla. El siguiente paso consiste en definir las afirmaciones más importantes que incluyen los rubros y cuya validez deberá probarse en el transcurso de la auditoría. La validez de las afirmaciones debe ser confirmada mediante la

ejecución de los procedimientos de auditoría. Los procedimientos surgen de determinar el enfoque de auditoría, esto es la combinación más adecuada entre pruebas analíticas, pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas (La combinación que demande menor cantidad de recursos). El riesgo de auditoría es la susceptibilidad a la existencia de errores o irregularidades en los estados financieros. Es de gran importancia que el Contador Público y Auditor independiente tenga una adecuada comprensión de como los riesgos se vinculan con cada rubro ya que esto es la clave de la determinación del enfoque de auditoría a aplicar. Definido el enfoque para cada rubro, se determinan los procedimientos de auditoría específicos que se aplicaran a efecto de determinar la validez de las afirmaciones, los procedimientos planificados deben detallarse en programas de trabajo que especifiquen en forma pormenorizada los pasos a seguir.

Como proceso la planificación puede dividirse en dos etapas: En la primera etapa se define cual será la estrategia a seguir en base al conocimiento e información mantenida de la unidad a auditar. En la segunda etapa se realiza lo que se llama planificación detallada que consiste en que luego de definir la estrategia global se determinan para cada uno de los distintos rubros cuales son los procedimientos a realizar para completar

esa estrategia y se detalla como se llevaran a cabo.

La planificación estratégica brinda una visión estratégica "desde arriba" englobando toda una auditoría en su conjunto. La planificación detallada brinda una visión "desde abajo" trabajando con cada estrategia definida y determina como ejecutarla. Cuando un Contador Público y Auditor independiente realiza por primera vez una auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera no tiene un conocimiento acumulado y por lo tanto, la etapa de planificación deberá contener un esfuerzo de auditoría adicional. Ese esfuerzo será la relevancia para poder obtener el conocimiento y comprensión de como opera.

1.1.1. PLANIFICACION ESTRATEGICA.

La planificación estratégica como primera etapa del proceso de planificación de auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera, reúne el conocimiento como consecuencia de un primer acercamiento a las actividades ocurridas en el periodo a auditar y resume este conocimiento en la toma de decisiones preliminares para cada rubro. El proceso de identificación de los rubros debe reflejar una perspectiva "de arriba hacia abajo" y de concentrarse en los asuntos significativos, a saber: Reunir el conocimiento acumulado de la industria cervecera, Obtener información adicional, Tomar decisiones preliminares para los rubros a examinar.

1.1.1.1. Reunir el Conocimiento Acumulado de la Industria Cervecera.

Es esencial contar con suficiente información acerca del desenvolvimiento de la industria, a fin de evaluar el medio en el cual operan los individuos que conducen la empresa y los factores que influyen sobre su éxito o fracaso.

La obtención de conocimiento o recopilación del conocimiento acumulado sobre un trabajo permitirá determinar en que estado se encuentran las operaciones del ente a auditar en el momento de planificar la auditoría. La comprensión de como se desenvuelve la industria de la cerveza es fundamental para realizar una planificación efectiva y una auditoría eficiente. El conocimiento adquirido en trabajos de auditorías recurrentes tiene un valor agregado que debe aprovecharse en años sucesivos, ya que en cada auditoría se acumulan conocimientos de tal industria, sobre: su medio de control, su gerencia, y sus sistemas de información, contabilidad y control. Además la evidencia de auditoría obtenida como parte de exámenes anteriores, por lo general, continúa teniendo relevancia.

1.1.1.2. Obtener Información Adicional.

En esta etapa se analizan los términos de referencia frente a la industria de la cerveza que consiste en determinar cuales son las responsabilidades que el Contador Público y Auditor

independiente asume en el trabajo, cuales serán las responsabilidades en materia de informes, cuales serán las expectativas, informes especiales e instrucciones que deberán ser completadas, etc.

- Debe analizarse que sucede en la industria cervecera y sus riesgos inherentes, siendo de vital importancia la comprensión de la situación económica, que es requisito para lograr una auditoría efectiva y un servicio distintivo.

- Debe actualizarse el conocimiento acumulado con las circunstancias ocurridas desde el último examen de auditoría, si existen: nuevas presentaciones de productos y nuevas líneas del negocio, transacciones inusuales, litigios o requerimientos de organismo de control, nuevos clientes, nuevos proveedores, etc.

- Debe analizarse el desenvolvimiento del negocio dentro de las circunstancias económicas que la economía presenta, ya sea una economía de expansión o una economía restringida, analizando el efecto que las condiciones económicas y políticas generales puedan tener sobre las operaciones, financiamiento y políticas de inversión, fluctuaciones que afectan a la industria, fuentes de competencia, etc.

- Debe analizarse el ambiente del sistema de información: Una parte integral del conocimiento de la industria de la cerveza

y de los sistemas que registran las transacciones es el desarrollo de una comprensión global de los sistemas de información presentes, que pueden ser computarizados o manuales.

- Debe analizarse el ambiente de control: El ambiente de control refleja la actitud y compromiso que tiene la gerencia para establecer un clima positivo a la implantación y ejecución de operaciones controladas de los negocios; un ambiente de control riguroso permite depositar confianza en los controles, mientras que un ambiente de control débil no lo permite.

- Debe analizar los cambios en las políticas contables: Si hubo un cambio a la política vigente por decisión de la entidad o por cambios de las normas contables aplicables, problemas que en la aplicación de políticas contables se hayan detectado en ejercicios anteriores y el análisis de la existencia de algunas políticas agresivas o conservadoras que requieran tareas especiales en la ejecución de la auditoría y

1.1.1.3. Tomar Decisiones Preliminares para los Rubros a Examinar.

En la auditoría con enfoque empresarial concurren dos elementos que son: El ambiente de control y los riesgos inherentes.

- El ambiente de control permitirá que grado de confianza se puede depositar en los controles existentes, en los sistemas de información y contabilidad de la industria de la cerveza.

Un ambiente de control riguroso permitirá confiar en los controles, mientras que un ambiente de control débil requerirá la realización de procedimientos de auditoría no vinculados con pruebas de controles.

1.1.2. PLANIFICACION DETALLADA.

La planificación detallada como segunda etapa del proceso de planificación de auditoría con enfoque empresarial en la industria de la cerveza, se trabaja con cada rubro en particular en forma separada del resto de los demás rubros. Uno de los factores claves que hacen a la auditoría aplicada a industria de la cerveza, consiste en concentrar los esfuerzos en las áreas de mayor riesgo y en particular en lo que se denominan afirmaciones. Las afirmaciones son el eje central de la labor de auditoría a realizar y son las manifestaciones que realiza la gerencia cuando presenta los estados financieros, que pueden dividirse en afirmaciones de veracidad, afirmaciones de integridad y afirmaciones de evaluación y exposición.

1.1.2.1. Las Afirmaciones de Veracidad. Tratan de determinar si la industria de la cerveza es propietaria o posee derechos respecto de los activos y si ha contraído los pasivos registrados, y si las transacciones están debidamente autorizadas.

1.1.2.2. Las Afirmaciones de Integridad. Analizan si todas las transacciones de la industria cervecera están contabilizadas,

registradas en las cuentas correctas, y atribuidas al periodo contable correspondiente.

1.1.2.3. **Las Afirmaciones de Valuación y Exposición.** Analizan si cada transacción está correctamente calculada y reflejada por su monto apropiado; si los activos y pasivos están correctamente valuados, cada uno de acuerdo con su naturaleza y principios de contabilidad generalmente aceptados y si reflejan los hechos y circunstancias que afectan su valuación. En base a la definición de las afirmaciones y a la relación que los riesgos inherentes y de control tiene respecto a ellas, corresponde seleccionar los procedimientos de auditoría que se concentran en las afirmaciones más afectadas para la selección de los procedimientos de auditoría; corresponde tener en cuenta cual es toda la gama posible de los procedimientos a aplicar, en ese sentido los procedimientos posibles responden a dos grupos que son: Los procedimientos sustantivos y las pruebas de controles. Que a su vez dentro de los procedimientos sustantivos están incluidos los procedimientos analíticos y las pruebas detalladas de transacciones y saldos. Los procedimientos de auditoría seleccionados constituyen la base para la preparación del programa de trabajo. El programa de trabajo es el detalle para cada procedimiento, de los pasos necesarios a seguir en el momento de su ejecución de la auditoría en la industria

cervecera, con indicación del alcance a aplicar y su oportunidad de su aplicación. El resultado de la etapa de planificación detallada se documentará a través de lo que se llama "programa de trabajo" que incluye cada uno de los procedimientos a aplicar para cada rubro y en cada visita de la auditoría con indicación del alcance y pasos a seguir.

1.2. ETAPA DE EJECUCION.

En esta etapa se desarrolla el plan de auditoría. El propósito de la etapa de ejecución es obtener suficiente satisfacción de auditoría sobre la cual se puede sustentar el informe del auditor. La satisfacción de auditoría se obtiene mediante la ejecución de los procedimientos previamente definidos y adecuadamente documentados. Cuando fuera necesario realizar un cambio significativo al plan aprobado, éste debe documentarse adecuadamente.

La etapa de ejecución está dividida en una o más visitas interinas realizadas antes del cierre del ejercicio y una visita final realizada después del cierre. Esta división de visitas tiene por objetivo maximizar la eficiencia de auditoría, revisando en cada visita interina periodos intermedios del ejercicio económico de la industria cervecera y poder anticipar trabajos para la visita final. Uno de los aspectos fundamentales de la etapa de ejecución es la adecuada supervisión y seguimiento del

desarrollo de los planes aprobados. La supervisión es necesaria para que todos aquellos hallazgos que puedan afectar la opinión, sean analizados oportunamente con los niveles superiores de la industria.

1.3. ETAPA DE LA CONCLUSION.

La etapa de conclusión de auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera une los resultados del trabajo realizado en cada unidad operativa y en cada rubro. El objetivo es analizar los hallazgos de auditoría de cada unidad y componente de auditoría y obtener una conclusión general sobre los estados financieros tomados en su conjunto, la que, en definitiva, constituye la esencia del informe del auditor. Como parte de la etapa de la conclusión, los máximos responsables del equipo de auditoría deben revisar críticamente el trabajo realizado con el objeto de asegurarse de que el plan de auditoría haya sido efectivamente aplicado y determinar si los hallazgos de auditoría han sido correctamente evaluados y si los objetivos fueron alcanzados.

La evaluación de la evidencia de auditoría debe considerar si la información y los parámetros sobre los cuales se basó el plan de auditoría continúan siendo apropiados y, por consiguiente, si se ha obtenido suficiente satisfacción de auditoría. En especial se debe considerar si: La evidencia obtenida es tan

importante y confiable como se esperaba, La naturaleza y nivel de las excepciones están de acuerdo con lo que se esperaba en el momento en que la auditoría fue planificada. La evidencia debe ser evaluada en términos de suficiencia, importancia y confiabilidad, y la naturaleza y nivel de las excepciones de auditoría identificadas.

2. EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La evidencia de auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera es el elemento de juicio que obtiene el auditor como resultado de las pruebas que realiza. La evidencia de auditoría se obtiene de los sistemas de la industria de la cerveza en la documentación de soporte de las transacciones y saldos, de la gerencia y empleados, deudores, proveedores y otros terceros relacionados con el ente, según sea la fuente de obtención de evidencia, ésta puede ser de control o sustantiva. La evidencia de control es aquella que proporciona al auditor la satisfacción de que los controles en los cuales pueda confiar, existen y operan efectivamente durante el periodo. Esta evidencia permite modificar o rendir el alcance de la evidencia sustantiva que de otra manera debería obtenerse. La evidencia sustantiva es la que brinda al auditor satisfacción referida a los estados financieros y se obtiene al examinar las transacciones y la

información producida por los sistemas de tal industria, la confiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta a medida que aumenta su objetividad. En otras palabras cuando se basa más en hechos que en criterios, por ejemplo: Una confirmación de un saldo bancario es más objetiva que la opinión de un abogado sobre el posible resultado de litigios pendientes.

El proceso de selección de procedimientos de auditoría incluye la determinación del tipo de evidencia a obtener. Según sea el caso, ambos tipos de evidencia de control o sustantiva, pueden combinarse, modificando la naturaleza o alcance de los procedimientos seleccionados. La evidencia de auditoría debe estar relacionada con las afirmaciones para las cuales se obtiene y puede satisfacer a más de una afirmación o rubro. El auditor debe procurar mantener un equilibrio entre los beneficios de obtener evidencia y el costo de obtenerla, no obstante, el factor de economía no debe ser una razón que justifique la obtención de menos evidencia de auditoría que la necesaria.

2.1. FUENTES DE EVIDENCIA DE AUDITORIA.

Para que la evidencia de auditoría con enfoque empresarial en la industria de la cerveza sea aceptable, debe ser creíble y confiable. La calidad de la evidencia varía considerablemente según sea la fuente que la origina a saber:

. Evidencia de auditoría con mayor confiabilidad se adquiere

si es obtenida a partir de personas o hechos independientes de la organización, producida por un sistema de control efectivo, por conocimiento directo (observación, inspección o reconstrucción), documentada de la gerencia superior.

. Evidencia de auditoría con menor confiabilidad se adquiere si es obtenida dentro de la empresa, producida por un sistema de control débil, por conocimiento indirecto y que se basa en el trabajo de terceras personas en forma oral, del personal de menor nivel. Además el enfoque de auditoría con enfoque empresarial debe permitir reunir la evidencia de auditoría más confiable (eficacia) y con el menor costo posible (eficiencia).

2.2. SELECCION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La selección de los procedimientos de auditoría con enfoque empresarial en la industria cervecera se debe efectuar considerando a las afirmaciones para las que debe obtenerse validez y a los riesgos que las afectan.

La aplicación de los procedimientos de auditoría tienen como finalidad reunir la evidencia necesaria que permita concluir sobre la razonabilidad de la validez de las afirmaciones definitivas para cada rubro de los estados financieros. En la selección de los procedimientos debe asegurarse que todas las afirmaciones serán verificadas mediante la aplicación de uno o más procedimientos.

La naturaleza y el nivel de riesgo de auditoría influye sobre la naturaleza oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planificados. En la planificación detallada se determinan los factores de riesgo presentes en cada rubro. Los procedimientos de auditoría deben estar relacionados con esos factores puesto que deben acatarse al detectarse los errores o irregularidades que ellos presentan.

Los procedimientos de auditoría pueden dividirse según la evidencia que brinda en procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

2.2.1. PROCEDIMIENTOS DE CUMPLIMIENTO.

Los procedimientos de cumplimiento proporcionan evidencia de que los controles clave existen y de que son aplicados efectiva y uniformemente. Aseguran o confirman la comprensión de los sistemas de la industria cervecera, particularmente de los controles clave dentro de dichos sistemas, determinando su efectividad. Entre los procedimientos de cumplimiento que pueden utilizarse para obtener evidencia de control se encuentran: Inspección de la documentación del sistema, Pruebas de reconstrucción, Observaciones de determinados controles y Técnicas de datos de prueba.

2.2.2. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

Los procedimientos sustantivos proporcionan evidencia

directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los estados financieros y por consiguiente por la validez de las afirmaciones. Entre los procedimientos sustantivos que pueden utilizarse para obtener evidencia sustantiva se encuentran: Las indagaciones al personal de la industria cervecera, Procedimientos analíticos, Inspección de los documentos de soporte y otros registros contables, Observación física y confirmaciones externas.

Algunos procedimientos sustantivos, por sus características también son llamadas pruebas detalladas de transacciones y saldos.

2.2.3. PAUTAS PARA LA SELECCION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Para seleccionar los procedimientos de auditoría de manera eficaz y eficiente se deben tener en cuenta las siguientes pautas:

. Los procedimientos a seleccionar deben de estar de acuerdo con las definiciones obtenidas en la planificación sobre:

Significatividad de los estados financieros en su conjunto, naturaleza y grado de riesgo inherente y de control del componente y su impacto en las afirmaciones individuales, controles clave potenciales identificados y enfoque de auditoría esperado.

. La evidencia de auditoría a obtener puede estar relacionada con la satisfacción de auditoría obtenida en otros rubros pero que también es importante para el componente en cuestión.

. Algunos procedimientos pueden responder a servicios adicionales al ente o ser a pedido de informes especiales. Deben considerarse los procedimientos de auditoría requerida por las normas de auditoría.

. Al seleccionar procedimientos de cumplimiento de los controles clave debe seguirse el siguiente orden: Controles gerenciales e independientes, controles de procesamiento y funciones de procesamiento, controles para salvaguardar activos, para cada uno de los procedimientos seleccionados se debe indicar su alcance y oportunidad.

2.2.4. UTILIZACION DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA.

La utilización del trabajo de especialistas (actuarios, tasadores, ingenieros, geólogos, etc.) como fuente de evidencia de auditoría. No se pretende que como auditores se posea la experiencia de especialistas capacitados en otras áreas importantes para la conducción de una auditoría.

Cuando se requiere la colaboración de un especialista, se debe obtener razonable seguridad de que el especialista es competente en su materia, es preciso considerar sus calificaciones y licencia profesional y otros reconocimientos de su personalidad.

2.2.5. EL MUESTREO EN AUDITORIA.

Al llevar a cabo una auditoría en la industria cervecera el Contador Público y Auditor obtiene evidencia confiable y

pertinente, suficiente para darle una base razonable sobre la cual emite un informe. Los procedimientos de auditoría que brindan esa evidencia difícilmente se apliquen a la totalidad de las transacciones y saldos de la institución si no que se restringen a algunos ellos. Este conjunto de transacciones y saldos constituye una muestra.

El muestreo es el proceso de determinar una muestra representativa que permita concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo de transacciones y saldos. Por muestra representativa se entiende una cantidad dada de partidas que, considerando los valores otorgados a elementos tales como el riesgo permita inferir que el comportamiento de esa muestra es equivalente al comportamiento del universo.

2.3. METODOS PARA LA SELECCION DE MUESTRAS.

Existen varios métodos para la selección de muestras que pueden ser utilizados en el muestreo de auditoría. Pueden clasificarse en métodos de muestreo por probabilidades y métodos de muestreo basados en criterios. Los métodos de muestreo por probabilidades pueden utilizarse tanto en el muestreo estadístico como en el no estadístico. Los métodos de selección basados en criterio pueden utilizarse solamente en el muestreo no estadístico.

3. EVALUACION DE LOS CONTROLES.

La industria cervecera en mayor o menor grado posee sistemas de control que colaboran con la dirección superior para el logro de los objetivos. En la medida que el auditor analice y comprenda esos sistemas su labor se tornara más eficaz y más eficiente a la vez.

La auditoría con enfoque empresarial aplicada en la industria de la cerveza se centra en el conocimiento y utilización del sistema de controles que posee dicha industria. En la planificación del trabajo de la auditoría tiene especial importancia la existencia de un sistema de controles que una vez comprobada su adecuada concepción y correcto funcionamiento, será la base para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar. Identificados los rubros importantes en que se dividirá el trabajo de auditoría, se asignan a cada uno de ellos factores de riesgo inherente y de control. La existencia de factores de riesgo de control presume el conocimiento de sistema de controles de la industria pues analiza en qué casos los controles de la empresa no cumplen o ayudan a concretar el objetivo de la auditoría. Ese objetivo es obtener satisfacción válida y suficiente sobre de las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

En la medida que la industria posea, controles que

funcionando adecuadamente permitan concluir que las afirmaciones contenidas en los estados financieros son válidas, el auditor centrará su atención únicamente en esos controles por separado de todos aquellos otros, que si bien son necesarios funcionando no adecuadamente dentro de la organización, no tienen vinculación directa con el objetivo de auditoría.

El auditor debe conocer en detalle los sistemas en los que depositará su confianza, a la vez que ello ocurre, será necesario idear técnicas que proporcionen la satisfacción de auditoría necesaria para concluir que esos controles funcionan de acuerdo con lo provisto. Por lo tanto el enfoque hacia los controles presupone la realización de tareas como: Conocer el sistema de información, contabilidad y control vigente en la organización, identificar las áreas significativas y seleccionar dentro de las áreas que tienen un riguroso control, aquellos que satisfacen el objetivo de auditoría y que otorgan validez a las afirmaciones contenidas en los estados financieros, evaluar si resulta eficiente en términos de relación costo/beneficio confiar en la prueba de esos controles más que en la realización de otro procedimiento alternativo de auditoría, Confeccionar a partir de esos controles en los que se deposita confianza, pruebas que permitan concluir que el funcionamiento del control es adecuado. Esto es lo que brindará la evidencia

y satisfacción de auditoría necesaria, evaluar el efecto que tiene tanto la existencia de puntos débiles de control o la ausencia de control que es lo que podría invalidar el enfoque planteado o en caso de ser poco relevante, originar sugerencias a la dirección para su acción correctiva.

3.1. SISTEMA DE INFORMACION, CONTABILIDAD Y CONTROL EN LA INDUSTRIA DE LA CERVEZA.

El sistema de información, contabilidad y control tiene por finalidad la consecución de: Salvaguardar los activos, Brindar confiabilidad a la información contable, Promover la eficiencia operativa y adherirse a las políticas de la organización.

En mayor o menor medida toda dirección instala un sistema de controles que asegure la conducción ordenada eficaz y eficiente de la actividad de la organización, los sistemas varían según sea la naturaleza y estructura de los negocios del ente. Cada ente es único y por lo tanto en la industria de la cerveza los sistemas de información, contabilidad y control deberán estar diseñados e implantados de manera que: Resulten efectivos para los propósitos de la dirección, No generen ineficiencia o burocracia adaptando los recursos a la estructura del sistema y no a la inversa y se adapten a la relación costo/beneficio.

Dentro de estos parámetros básicos la industria de la cerveza

desarrolla su propio sistema de información, contabilidad y control de acuerdo con: Los objetivos que pretende, Los recursos con que dispone y La complejidad de sus operaciones.

En una auditoria de estados financieros es necesario y primordial conocer el sistema de información, contabilidad y control de la organización con el objetivo de: Comprender el ambiente general de control en que opera la organización y distinguir aquellos controles que directamente influirán en la naturaleza del enfoque de auditoría a emplear, en este caso el contador público y auditor se formará un criterio y pleno conocimiento de las normas generales de la industria cervecera y se detendrá solo en aquellos controles que una vez comprobado su correcto funcionamiento, le proporcionaran evidencia válida y suficiente para lograr la satisfacción de auditoría necesaria. Además analizará la existencia de controles que aunque funcionen adecuadamente, su permanencia dentro de un contexto permeable a irregularidades, le quite o reduzca eficiencia.

3.2. CATEGORIAS DE CONTROLES.

Existen ciertas categorías o clases de controles que pueden diferenciarse al analizar un sistema de información, contabilidad y control de la industria cervecera.

Los controles de dicha industria para su estudio en las tareas de auditoria de estados financieros se pueden dividir

en: Ambiente de Control, Controles Directos y Controles Generales.

3.2.1. AMBIENTE DE CONTROL.

El ambiente de control determina el marco para el control general. Anterior a cada control específico implantado, el ambiente de control establece las condiciones en que opera el conjunto de los sistemas de información, contabilidad y control, y contribuye a su confiabilidad.

El ambiente de control tiene gran influencia en la determinación del enfoque de auditoría a emplear y es imprescindible conocerlo en la etapa de la planificación estratégica. El ambiente de control abarca:

.El enfoque hacia el control por parte de la gerencia o dirección superior. La intensidad en el entendimiento de contar con información, útil confiable y oportuna para la toma de decisiones, hace que los controles del sistema sean adecuados en su diseño y estrictos en su funcionamiento.

.La organización y estructura de la industria cervecera. Para que el ambiente de control sea efectivo el enfoque hacia el control por parte de la gerencia o dirección, debe estar necesariamente complementado con una organización formal de la industria, que permite el adecuado flujo de las tareas y responsabilidades. La organización y estructura de la industria

es el marco necesario donde deben tener cabida los controles.

3.2.2 CONTROLES DIRECTOS.

Los controles directos proporcionan satisfacción de auditoría directa sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros, están diseñados para evitar errores e irregularidades que puedan afectar a los estados financieros y a la función de procesamiento. Los controles directos abarcan: Los controles gerenciales, los controles independientes, los controles de procesamiento y los controles para salvaguardar los activos.

.Los controles gerenciales incluyen todos aquellos realizados por el nivel superior de la organización y efectuados por individuos que no participan en el procesamiento de las operaciones, pudiendo mencionar: los controles presupuestarios que incluyen las tareas de preparación, revisión y aprobación y por supuesto el control posterior del presupuesto.

.El grupo de controles directos independientes incluyen a todos aquellos realizados por personas o secciones independientes del proceso de las transacciones, entre ellas están: Las conciliaciones entre los registros contables generales e individuales, Las conciliaciones bancarias, Las conciliaciones de los resúmenes de cuenta enviados a, o recibidos de clientes y proveedores, Los recuentos físicos, Las confirmaciones

especiales de saldos, Las verificaciones de secuencia y de orden cronológico, Las revisiones selectivas de los sistemas de información, contabilidad y control que realiza auditoría interna. .El grupo de los controles directos de procesamiento incluyen a todos aquellos incorporados en el sistema de procesamiento de las transacciones. Son controles que realizan las personas participantes del propio proceso o funciones incluidas en el. Aseguran que todos los pasos se cumplen adecuadamente y garantizan la integridad del procesamiento de las operaciones, como: La preparación de informes de recepción que identifican al proveedor bienes recibidos, fechas, cantidades, etc. Depósitos íntegros de cobranzas, Aprobación de legajos de desembolsos antes de su pago, etc.

.El grupo de los controles directos para salvaguardar activos de la industria cervecera se refieren a la custodia y medidas de seguridad tendientes a resguardar y controlar la existencia física de los bienes, el acceso irrestricto a los mismos y a fijar límites de autorización para realizar determinadas operaciones como: Los controles existentes en las plantas productivas para el ingreso y salida de mercaderías, Los controles físicos sobre la tenencia de los activos fijos, sobre la tenencia de ciertos tipos de propiedad o inversiones. En un proceso computarizado todos aquellos controles de acceso a las fuentes

del sistema de información y manejo de archivos.

3.2.3 CONTROLES GENERALES.

Los controles generales comprenden la organización divisional de la industria cervecera o segregación de funciones. Estos controles hacen a la organización del ente y se relacionan con la limitación de responsabilidades y los niveles de autoridad.

Al evaluar la segregación de funciones de un sistema debe tenerse en cuenta la dimensión de tal industria. Puede ocurrir que aunque sean segregadas las funciones incompatibles de la mejor manera prevista por la ciencia de la administración, al tratarse de organizaciones sociales no se puede evitar que existan relaciones interpersonales que entorpezcan el correcto funcionamiento de los controles implantados.

3.3. REVELACION DEL SISTEMA DE INFORMACION, CONTABILIDAD Y CONTROL.

El conocimiento general de los sistemas de información, contabilidad y control de la industria cervecera por ser un factor totalmente relacionado con la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría a realizar, necesariamente va a tener que efectuarse antes de la etapa de ejecución de auditoría y en ciertos casos, como primera tarea de la etapa de planificación. Esta revelación puede ubicarse en el tiempo dividido en dos periodos: En primer lugar, la

planificación estratégica, donde se van ha considerar principalmente los aspectos relacionados con el ambiente de control.

.En segundo lugar, en la planificación detallada, donde se va analizar el sistema en forma minuciosa únicamente para aquellos componentes donde se efectuará un enfoque de auditoría hacia los controles y no un enfoque de auditoría sustantivo.

La tarea de documentación de la revelación del sistema de información, contabilidad y control es amplia. En una primera auditoría, donde en general no se conoce la forma en que funcionan los distintos procedimientos de la industria cervecera, es importante hacer una revelación en forma extensiva. En auditorías recurrentes, esta revelación se limitará únicamente a obtener conocimiento de las modificaciones o cambios en los sistemas. Esta última tarea, normalmente se le conoce como procedimientos de actualización de sistemas. Al conocer la existencia de modificaciones o cambios en los sistemas, se debe tomar nota de ello y documentarlos en los papeles de trabajo, para poder determinar la suficiencia y razonabilidad de pruebas de auditoría oportunamente determinadas.

Hay muchas formas de documentar la comprensión de los sistemas de información, contabilidad y control, dentro de las técnicas más conocidas se pueden mencionar: cursogramas o diagramas de

flujo, descripciones narrativas y cuestionarios especiales. La naturaleza de la documentación a utilizar es totalmente independiente del proceso general de la auditoría, y va a depender solo de la forma en que se presente la información a revelar y del criterio del auditor. Al elaborar la documentación de sistemas, se debe verificar si existen manuales en la organización que puedan llegar a suplir la descripción de los sistemas realizada por el auditor. Dependerá de cada una de las situaciones que se presenten el elegir uno u otro método de documentación y, especialmente identificar aquellas oportunidades en donde utilizando el material que facilite la industria cervecera se puede llegar a obtener la documentación necesaria para evidenciar la evaluación del sistema de información, contabilidad y control.

3.4. EVALUAR LAS DEBILIDADES ENCONTRADAS Y EL EFECTO QUE ESTAS TIENEN EN EL ENFOQUE PREVIAMENTE PLANIFICADO.

Se debe evaluar la existencia de debilidades de control que pudieron haberse detectado en el análisis de los sistemas de la industria cervecera y la implicación que estos tienen sobre el efecto y la labor de auditoría previamente planificados. La existencia de estas debilidades, aunque no modifiquen la primera evaluación de los controles, deben ser reconsideradas a fin de efectuar recomendaciones o sugerencias a la gerencia

de como estas debilidades afectan a la operatoria del ente y, de como su corrección provocaría eficiencia y eficacia en la administración.

En los enfoques de auditoría de tipo tradicional, el control presupuestario que cada día logra mayor vigencia y mayor importancia en la tarea de los administradores, normalmente, no era tenido en cuenta por su indirecta relación con los estados financieros. En el enfoque empresarial dicho control, toma relevancia y es de suma importancia que esto sea puesto en conocimiento de los niveles gerenciales. Puede decirse que esta es una de las características distintivas de la auditoría con enfoque empresarial y que como tal le otorga validez y distinción por excelencia.

3.5. DIVULGACION DE DEFICIENCIAS O RECOMENDACIONES SOBRE EL SISTEMA DE INFORMACION, CONTABILIDAD Y CONTROL.

La forma en que normalmente las fallas del sistema de información, contabilidad y control son comunicados a la gerencia de la industria cervecera es a través de informes, subproductos de la labor de auditoría. Lo más común es elaborar una sola carta con recomendaciones hacia el final del trabajo. Las recomendaciones a incluir en este informe deben ser de un tenor tal que no modifiquen la opinión vertida sobre los estados financieros en su conjunto o de ser deficiencias de determinada

magnitud. La relación de estos informes se divide en notas que detallan cada una de las deficiencias o sugerencias que se considere necesaria su comunicación. Es conveniente que estas notas sean redactadas de una manera cuidadosa, donde el lector tiene clara idea de que la labor del auditor es de tipo constructiva, y que apunta hacia la mejora general de la eficiencia y eficacia de los procedimientos de la organización. Es deseable que antes de su emisión definitiva cada una de estas recomendaciones sea comentada con un miembro de la gerencia que tenga jerarquía o autoridad adecuada, y con las personas que realizan las tareas que se recomiendan sean mejoradas, y volcando sus opiniones en el informe y obteniendo un compromiso hacia su corrección.

3.6. RELACION CON LOS PROCEDIMIENTOS Y PROGRAMAS DE TRABAJO DE AUDITORIA.

Como consecuencia del análisis del control interno se identifican determinados controles denominados clave, de los que se necesita comprobar su vigencia y correcto funcionamiento. Los procedimientos que tienden a verificar ese correcto funcionamiento y vigencia son los denominados "pruebas de cumplimiento", estas pruebas de cumplimiento van a formar parte de los programas de trabajo de auditoría, y su realización normalmente va a efectuarse en la visita denominada preliminar

antes del cierre del período a auditar.

Los programas de trabajo de auditoría realizados a partir de las pruebas de cumplimiento seleccionadas, deberán tener una claridad tal que no se presten a confusión de temas como naturaleza de la prueba oportunidad y alcance. A su vez este alcance debe ser medido en función de la cantidad de documentación a revisar y de los pasos a seguir en casos de detectar errores o irregularidades. La existencia de errores o irregularidades en la realización de la pruebas de cumplimiento, invariablemente implicarán: o un aumento en el alcance de las tareas, o la conclusión de que ese control no se cumple en forma adecuada, o no está vigente y por lo tanto deben modificarse los procedimientos de auditoría a emplear, en ese caso se tendrá que modificar esa prueba de cumplimiento por la de cumplimiento de algún otro control que ahora se denominará clave, o por la realización de otras pruebas de tipo sustantivo. De ahí la importancia de realizar la prueba de estos controles con anticipación a la fecha de cierre del período a auditar, ya que resultaría problemático, detectar debilidades de control y de no poder tomar acciones correctivas oportunas en el plan de auditoría, si es que estas pruebas son efectuadas con posterioridad a dicha fecha.

4. DOCUMENTACION DEL PROCESO DE AUDITORIA

4.1. OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LA INDUSTRIA CERVECERA.

La evidencia suficiente y competente del informe de auditoria constituye el conjunto de papeles de trabajo. Estos son necesarios para el desenvolvimiento adecuado y eficiente del trabajo del auditor, teniendo en cuenta la importancia que reviste la ejecución de las pruebas de auditoria realizadas y el conocimiento comprensión y demás consideraciones de la industria cervecera sobre las cuales se basan las conclusiones. Los papeles de trabajo deben cumplir con los objetivos de:

- Proporcionar evidencia del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas,
- Ayudar a los miembros del equipo de trabajo a adoptar una estructura ordenada y uniforme en su tarea,
- Facilitar la supervisión y revisión de las tareas efectuadas y proporcionar evidencia de dichas funciones,
- Servir de guía y de fuente de información que puede ser utilizada en auditorías subsecuentes,
- Registrar la información útil para la preparación de declaraciones impositivas e informes especiales.

5. INFORMES DE AUDITORIA.

5.1. DEFINICION.

El informe es el documento que contiene el dictamen del Contador Público y Auditor independiente conjuntamente con los estados financieros básicos que ha examinado. El mismo expresa una declaración:

- a) De la responsabilidad de la administración de la formulación de los estados financieros,
- b) El período que los estados financieros abarcan,
- c) De la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas para el examen,
- d) El alcance que se tuvo en el examen,
- e) La aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados para la formulación de los estados financieros,
- y
- f) La razonabilidad determinada de las cifras que la contienen.

Los aspectos básicos mencionados en el informe del Contador Público y Auditor independiente se refieren a conceptos establecidos por normas profesionales: las normas de auditoría y los principios de contabilidad generalmente aceptados, que son el marco de referencia de su trabajo, bajo las cuales está regido el proceso de examen y la valuación y exposición de los estados auditados. La importancia del dictamen para el auditor es capital. Es la conclusión de su trabajo. Por tal causa,

se le debe asignar un cuidado extremo, verificando que sea técnicamente correcto y adecuadamente presentado. Por ser la única muestra palpable del trabajo profesional, un error en el informe puede opacar el más depurado y técnico desempeño de su labor de auditoría.

Lo que el auditor debe perseguir es la optimización de sus recursos para lograr una auditoría bien hecha y un informe correctamente redactado.

5.2. TIPOS DE INFORMES.

Existen tipos de informe según cual sea el servicio requerido al Contador Público y Auditor. Esos distintos tipos de informes se clasifican en informe corto e informe largo.

5.2.1. INFORME CORTO:

El informe es corto si contiene el dictamen del Contador Público y Auditor y los estados financieros básicos o sea el balance general, el estado de resultados, el estado que muestra el cambio en el patrimonio de los accionistas, el estado de flujo de efectivo, y sus respectivas notas a los estados financieros.

5.2.1. INFORME LARGO:

El informe es largo si contiene el dictamen del auditor, los estados financieros básicos, notas a los estados financieros e información complementaria.

5.3. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS INFORMES.

Las características generales que deben cumplir los informes emitidos por el Contador Público y Auditor están relacionadas con las cualidades o requisitos generales de la información. Deben ser claros, concretos y precisos, evitando el uso de expresiones ambiguas que lleven a confusión al lector de los mismos.

5.4. PRESENTACION.

El informe del Auditor deberá ser presentado en forma tal que no pueda confundirse con la información a la cual esta referido, esto es, los estados financieros. Atento a ello el informe debe ser impreso en papel con membrete del profesional. Esta manera de presentación en forma separada de los estados financieros es uno de los elementos que especifican la posición de independencia que el profesional debe mantener.

5.5. IDENTIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS.

En el informe se debe identificar con precisión y claridad:

- a) Cada uno de los estados financieros a los que se refiere dicho informe,
- b) La denominación completa de la empresa a quién pertenecen,
y
- c) La(s) fecha(s) o período(s) a que se refieren.

5.6. DICTAMEN.

La opinión o juicio técnico es el sector del dictamen del Contador Público y Auditor donde éste expresa su conclusión o se abstiene de hacerlo, con respecto a los estados financieros auditados.

La opinión se refiere a si los estados han sido preparados de acuerdo con normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes en la jurisdicción en la cual han sido confeccionados.

5.6.1. TIPOS DE DICTAMENES.

Entre los dictámenes más comunes que se pueden dar en un examen de estados financieros son:

- a) Dictamen con opinión sin salvedad o limpio,
- b) Dictamen con opinión adversa,
- c) Dictamen con abstención de opinión y
- d) Dictamen con opinión con salvedad.

a) DICTAMEN CON OPINION SIN SALVEDAD O LIMPIO: Es cuando los estados financieros auditados presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes la situación financiera a una fecha dada, lo mismo que los resultados de sus operaciones y el estado de flujo de efectivo, en virtud de haber aplicado principios de contabilidad generalmente aceptados en forma consistente. Este es el tipo de dictamen donde el profesional no encuentra

limitaciones en el alcance y se satisface plenamente de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

b) DICTAMEN CON OPINION ADVERSA: Este tipo de dictamen es cuando los estados financieros auditados, los resultados de sus operaciones, y el estado de flujo de efectivo de la empresa presentan deficiencias en la formulación de los mismos. Este tipo de opinión expresa que el profesional ha comprobado que la empresa no ha utilizado en la preparación de esa información, los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes.

c) DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION: Este tipo de dictamen se da cuando el Contador Público y Auditor no ha efectuado una auditoría con el alcance apropiado para formular una opinión sobre los estados financieros, los resultados de sus operaciones y el estado de flujo de efectivo. En estos casos el profesional se encuentra ante una situación donde no puede opinar sobre la razonabilidad de la información examinada y por lo tanto emite un informe de abstención de opinión.

d) DICTAMEN CON OPINION CON SALVEDAD: En este tipo de dictamen es cuando el Contador Público y Auditor ha detectado que no hay suficiente evidencia importante o porque hay restricciones en el alcance de auditoría o bien, porque el auditor en base de su auditoría realizada determinó que los estados financieros contienen una desviación de los principios de contabilidad

generalmente aceptados cuyo efecto es importante pero que ha llevado al profesional a la conclusión de que no puede expresar una opinión sin salvedades y que no puede abstenerse de opinar.

El Contador Público y Auditor siempre que expresa una opinión con salvedad revela en uno o más párrafos separados anteriores al párrafo de la opinión todas las razones importantes de la salvedad.

5.6.2. CONTENIDO.

El dictamen del Contador Público y Auditor esta contenido basicamente en tres párrafos:

- a) Párrafo de introducción: Comprende
- b) Párrafo del alcance y
- c) Párrafo de la Opinión.

a) PARRAFO DE INTRODUCCION: Comprende la determinación de la responsabilidad de los estados financieros por la administración de la empresa, la responsabilidad del auditor al expresar una opinión sobre dichos estados basada en la auditoría realizada y el período que cubre.

b) PARRAFO DEL ALCANCE: Comprende la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, que hace necesario que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable sobre los estados financieros incluyendo técnicas y procedimientos, como los principios de contabilidad utilizados y de las

estimaciones hechas por la administración que en conjunto proporcionan una base razonable para brindar una opinión.

c) PARRAFO DE LA OPINION: Comprende la expresión de opinión del Contador Público y Auditor sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una aceveración de que una opinión no puede ser expresada, indicando las razones para ello.

5.6.3. ACLARACION AL DICTAMEN.

Es importante distinguir a qué se refiere el concepto de aclaraciones al dictamen. No debe incluirse bajo este párrafo ningún tipo de salvedad a la opinión del auditor. Solo deben incluirse como aclaraciones al dictamen aquellos conceptos que a juicio profesional merezcan ser conocidos por los lectores de los estados financieros por su efecto sobre los mismos, y que no están expuestos en otra parte de dichos estados o, estándolo, su incidencia sobre las afirmaciones incluidas en los estados auditados haga forzosa su inclusión.

5.6.4. FIRMA DEL PROFESIONAL.

La firma del profesional es el elemento a través del cual el auditor avala los juicios emitidos en su informe. Hay organismos profesionales que exigen que el informe debe llevar además de la firma del profesional, la aclaración de su nombre y apellido completo, su título profesional y el número de inscripción en la matrícula del organismo de control profesional.

correspondiente. En otros casos se establece que cuando se trate de sociedades profesionales inscritas se debe colocar su denominación, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

CONCLUSIONES

1. Los Contadores Públicos y Auditores Independientes al prestar sus servicios en las industrias cerveceras localizadas en el departamento de Guatemala, deben realizar las auditorías con enfoque empresarial debido a la necesidad de llevar a cabo procedimientos de auditoría más eficientes, que tiendan a optimizar los recursos para adaptarlos a los cambios de la época en que se vive.

2. En el ámbito nacional los empresarios al requerir los servicios de auditoría con enfoque empresarial, demandan asistencia técnica para su empresa; por lo que el auditor no debe limitarse a un dictamen sobre estados financieros y si éstos están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, sino que debe prestar un servicio que presente un valor agregado para la empresa, para encontrarse en mejores condiciones de ofrecer sus servicios, observando a la vez los resultados económicos que la empresa obtiene.

3. El Contador Público y Auditor Independiente al realizar auditorías de estados financieros se debe adaptar a cada cliente con un elevado sentido de eficiencia, que represente un servicio individualizado valioso para la dirección de la empresa auditada y para los usuarios de dichos estados.

RECOMENDACIONES

1. Que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría con la educación continuada que debe recibir se mantenga al día con los avances tecnológicos, para que realice las auditorías con un enfoque empresarial, para que incorpore nuevas y más efectivas metodologías de trabajo, combine la competencia técnica, el criterio profesional, el conocimiento del negocio de la entidad bajo el examen y profunda vocación del servicio al cliente.

2. Que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría promueva la divulgación de los servicios de auditoría con enfoque empresarial que presta en los distintos sectores productivos.

3. Que en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en el contenido de los pensum de estudios de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, respondan al perfil de los Contadores Públicos y Auditores que contribuya con el desarrollo económico y social del país incluyendo materias que abarquen aspectos de este tipo.

BIBLIOGRAFIA.

1. OBRAS COMPLETAS.

Auditoría. Principios y Procedimientos Tomo I. UTEA (Unión Tipográfica)	Arthur W. Holmes, C.P.A.	Editorial Hispano Americano, México 1,987.
---	-----------------------------	--

2. LIBROS.

Auditoría.	Cooky, John W. y Winkle, Gary M.	Primera Edición en Español, México D. F. Nueva Editorial Interamericana, S.A. Agosto 1,988.
------------	--	---

Auditoría Moderna.	Kell, Walter y Ziegler, Richard	Tercera Edición, México D.F., Compañía Editorial Continental, S.A. Mayo, 1,988.
-----------------------	------------------------------------	---

Manual de Auditoría I.	Cashin, James A., Neuwirth, Paul D. y John F.	Segunda Edición. Nueva York, EE.UU. Ediciones Centrum Técnicas y Cientí- ficas, 1,986.
---------------------------	--	--

Auditoría Un Nuevo Enfoque Empresarial.	Slosse, Carlos A. Gordíez, Juan C. Giordano, Silvia P., Servideo, Fe- derico A., López Lado, Daniel, Dreispiel, Gustavo F., Pace Carlos A., De Marco, Daniel J.	Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, Ediciones Macchi, 1,990.
---	--	---

Guía del
Estudiante.

Universidad de San
Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias
Económicas.

Tercera Edición,
1,987.

La Calidad
del Servicio.

Horowitz, Jacques.

Primera Edición
en Español por
Mcgraw-Hill/In-
teramericana de
España,
S.A. 1,991.

3. LEYES.

Decreto Ley No. 107
Código Procesal
Civil y Mercantil
de Guatemala.

Congreso de
la República.

Ediciones
Jiménez y Ayala.

Decreto Ley No. 2-70
Código de Comercio
de Guatemala.

Congreso de
la República.

Ediciones
Alfredo Enrique
Ruíz Orellana.

4. TESIS.

Auditoría Un Siste-
ma de Información.

Caneck Pinelo,
Roberto Enrique.

Universidad de
San Carlos de
Guatemala,
Facultad de
Ciencias Económi-
cas, Septiembre,
1,988.

La Auditoría como
Elemento de Control
en las Empresas
Industriales
Guatemaltecas.

Silva Chos,
Edgar David.

Universidad de
San Carlos de
Guatemala,
Facultad de
Ciencias Económi-
cas, Octubre, 1987

5. REVISTAS Y PUBLICACIONES.

Revista de
Auditoría y
Finanzas No. 83

Instituto Guatemal
teco de Contadores
Públicos y Audito
res.

Editorial
Maprin 81174,
Septiembre
1,992.

Revista de
Auditoría y
Finanzas No. 86

Instituto Guatemal
teco de Contadores
Públicos y Audito
res.

Editorial
Maprin 81174,
Marzo, 1,993.

Revista Presencia
No. 10.

Universidad de San
Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias
Económicas.

Primera Edición,
Agosto, 1,988.

Revista Soy Distri-
bución No. 10.

Distribuidora
La Nueva, S.A.

Primera edición,
Somma Asesores,
S.A., abril-junio
1,993.